الجامعة الأردنيـــة
كلية الدراسات العليا

التاريـــخ: / /

نموذج رقم (18)
اقرار والتزام بالمعايير الأخلاقية والأمانة العلمية
وقوانين الجامعة الأردنية وأنظمتها وتعليماتها
لطلبة الماجستير

أنا الطالب: محمد علي محمد العوايدة الرقم الجامعي: (٨٠٨١٠٢٥)

تخصص: ماجستير محاسبة الكليـــة: الأعمال

عنوان الرسالة: مدى فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية الأردنية من وجهة نظر الأجهزة الرقابية الحكومية ووحدات الرقابة الداخلية

اعلن بأنني قد التزمت بقوانين الجامعة الأردنية وأنظمتها وتعليماتها وقراراتها السارية المفعول المتعلقة باعداد رسائل الماجستير عندما قمت شخصيا" باعداد رسالتي وذلك بما ينسجم مع الأمانة العلمية وكافة المعايير الأخلاقية المتعارف عليها في كتابة الرسائل العلمية. كما أنني أعلن بأن رسالتي هذه غير منقولة أو مستلة من رسائل أو كتب أو أبحاث أو أي منشورات علمية تم نشرها أو تخزينها في أي وسيلة اعلامية، وتأسيسا" على ما تقدم فانني أتحمل المسؤولية بأنواعها كافة فيما لو تبين غير ذلك بما فيه حق مجلس العمداء في الجامعة الأردنية بالغاء قرار منحي الدرجة العلمية التي حصلت عليها وسحب شهادة التخرج مني بعد صدورها دون أن يكون لي أي حق في التظلم أو الاعتراض أو الطعن بأي صورة كانت في القرار الصادر عن مجلس العمداء بهذا الصدد.

توقيع الطالب: .... التاريخ: ٢٨ / ٤ / ٢٠١١

الجامعة الأردنية

نمــوذج تفــويض

أنا الطالب محمد علي العوايدة أفوض الجامعة الأردنية بتزويد نسخ مــن أطروحتي للمكتبات أو المؤسسات أو الهيئات أو الأشخاص عند طلبها.

التوقيع:

التاريخ: ٢٨/٤/٢٠١١

مدى فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية الأردنية من وجهة نظر الأجهزة الرقابية الحكومية ووحدات الرقابة الداخلية

إعداد

محمد علي العوايده

المشرف

الأستاذ الدكتور محمود الخلايله

قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

كلية الدراسات العليا

الجامعة الأردنية

نيسان ، ٢٠١١

نوقشت هذه الرسالة (مدى فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية الأردنية من وجهة نظر الأجهزة الرقابية الحكومية ووحدات الرقابة الداخلية). وأجيزت بتاريخ ٢٠١١/٤/١١

أعضاء لجنة المناقشة	التوقيـــــع
الدكتور محمود الخلايلة، مشرفاً أستاذ – المحاسبة المالية	....
الدكتور محمد أبو نصار أستاذ – المحاسبة الإدارية والمالية	....
الدكتور مأمون الدبعي أستاذ مشارك – نظرية المحاسبة المالية والتحليل المالي	....
الدكتور حسان خداش أستاذ مشارك – المحاسبة المالية والإدارية (الجامعة الهاشمية)	....

الإهداء

إلى الأم الحانية ، أمي التي علمتني معاني الوفاء وحب العطاء ......

ووالدي الحبيب المعطاء الذي بذل الجهد ونالة العناء ....

ولن أوفيهما حقاً بمجرد الإهداء

وإنني أعاهدهما بدوم الدعاء

والى كل من تعلمت منه حتى الف وباء ....

والأحبة الأوفياء ، من أهل وأصدقاء وانسباء

واخص منهم الزوجة الغالية والأبناء قتيبه وحذيفه الاعزاء

ولولا توفيق من الله ثم دعم ودعاء ووفاء ......

لما كان هذا الجهد قد جاء

شكر وتقدير

أحمد الله سبحانه وتعالى وأشكره على تمكيني من إنهاء رسالتي المتواضعة ، ومن ثم أتقدم بوافر الشكر والتقدير لأستاذي الفاضل الأستاذ الدكتور محمود الخلايله الذي كان عوناً وسنداً ، ونبعاً علمياً نهلت من صافي علومه القيمة ، كما يطيب لي أن أتقدم بالشكر الجزيل إلى زملائي الذين كانوا عوناً وسنداً لي خلال إعداد هذه الرسالة المتواضعة .

كما أتقدم بالشكر لأعضاء المناقشة الكريمة على كل ما أعطوه من وقتهم الكريم في دراسة ومعاينة هذا الجهد المتواضع .

وأخيرا أشكر كل من ساهم في إتمام هذه الرسالة ومد يد العون لي راجياً من المولى عز وجل أن يجزيهم عني كل جزاء

فهرس المحتويات

قائمة الجداول

	الداخلية والخارجية من حيث فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية الاردنية)	

قائمة الملاحق

مدى فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية الأردنية من وجهة نظر الأجهزة الرقابية الحكومية ووحدات الرقابة الداخلية .

إعداد

محمد علي العوايده

المشرف

الأستاذ الدكتور محمود الخلايلة

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية الأردنية من وجهة نظر الأجهزة الرقابية الحكومية ووحدات الرقابة الداخلية ، وذلك من خلال تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (315) الذي يتضمن بيئة الرقابة ، وتحديد المخاطر ، وأنشطة الرقابة ، والمعلومات والاتصالات ، والمراقبة ، ومدى تأثير هذه المكونات في فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية .

ولتحقيق أهداف الدراسة ، صممت استبانة ، حيث وزّعت (220) استبانة على وحدات الرقابة الخارجية استردّ منها (169) استبانة ، أي مانسبته (77%) ، واخضع للتحليل منها (162) استبانة ، كما وزّعت (240) استبانة على وحدات الرقابة الداخلية استرد منها(179) استبانة أي ما نسبته 73% واخضع للتحليل منها (174)استبانة ، باستخدام الأساليب الإحصائية الوصفية ، واختبار T ومعامل كرونباخ ألفا .

وأظهرت نتائج الدراسة وجود تأثير لمكونات نظام الرقابة الداخلية وفقا للمعيار الدولي رقم (315) المتضمن بيئة الرقابة ، وتحديد المخاطر ،وأنشطة الرقابة ، والمعلومات والاتصالات، والمراقبة على فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية ، كما أظهرت النتائج أن عناصر تلك المكونات حيوية ومهمة في النظام الرقابي ،ولها تأثير بدرجات متفاوته على فاعلية الرقابة الداخلية .

وانتهت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها : العمل على تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (315) لأنظمة الرقابة الداخلية في الوزارات والدوائر الحكومية ، و إعادة هيكلة وحدات الرقابة الداخلية بما يتفق وبلاغي رئيس الوزراء رقم (25) و(31) لسنة 1992 ، وتعديل التشريعات التي تحكم عمل وحدات الرقابة الداخلية، ووضع معيار للرقابة الداخلية بمشاركة

موظفي أنظمة الرقابة الداخلية الحكومية ، واستحداث أقسام في وحدات الرقابة الداخليـــة تعنـــى بتدقيق الأنظمة المحوسبة .

الفصل الأول: الإطار العام للدراسة

المقدمة

مشكلة الدراسة

أهمية الدراسة

أهداف الدراسة

1.1 المقدمـــــــــة :

تطورت الرقابة الداخلية مع الزمن من رقابة تقليدية تقوم على الاهتمام بمدى الالتـــزام بالنظم والقوانين والتقاليد النافذة والحد من الأخطاء، إلى رقابة شامله تضم إضافة إلـــى رقابـــة الأنظمة والقوانين والتعليمات رقابة الكفاءة والفاعلية ، وازداد هذا التطور بشكل كبيـــر، حيـــث رافقه عقد العديد من المؤتمرات الدولية، التي تمخض عنها إنشاء جمعيات ومنظمـــات دوليـــة للعناية بالمال العام والاهتمام به من حيث الإيرادات والنفقات وآليـــة الصـــرف ، ومـــن تلـــك المنظمات، المنظمة الدولية لأجهزة الرقابـــة العليـــا "أنتوســـاي"INTOSAI (Intenationl Organization of Supreme Audit Institutions) التي تعنى بوضـــع أســـس ومبـــادئ للرقابة المالية الداخلية، وتسعى إلى تطوير العمل الرقابي بما يتناسب وأهمية هذا المجـــال فـــي مختلف الدول، ونالت هذه المنظمة إجماعا دوليا بأن تكون بمثابة دستور دولي للعمل الرقـــابي (عبداللـــه، 2007).

وبسبب اتساع حجم النشاط ، وتعدد العمليات أصبح من غيـــر الممكـــن القيـــام بالتـــدقيق التفصيلي لكافة أوجه النشاط نظراً للكلفة العالية والجهد المطلوب ،الأمر الـــذي حـــدا بعمليـــة التدقيق، لأن تصبح اختبارية معتمدة على العينة، وهنا لابد للمدقق قبل اختيـــار العينـــة مـــن الإطمئنان إلى متانة نظم الرقابة الداخلية الأمر الذي لا يتوفر له إلا عن طريق استقصاء مـــدى متانة نظم الرقابة الداخلية وقياسه، لتوفير ضوابط وتدابير رقابية تحول دون وقوع أعمال غيـــر قانونية كالاختلاس والغش أو إساءة الاستخدام للمال العام ، حيث تنص أدلة التدقيق الدولية على أن المدقق ملزم بفهم أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة في الدائرة ودراستها لبيان مـــدى الاعتمـــاد عليها ، فعندما يقرر المدقق الاعتماد على تلك الأنظمة تقل الإجراءات الجوهريـــة ، وتختلـــف طبيعتها وتوقيتها عما هي عليه فيما لو قرر عدم الاعتماد على تلك الأنظمة والعكس صحيح .

وسيحاول الباحث في هذه الدراسة قياس فاعلية الرقابة الداخلية من وجهة نظر أجهـــزة الرقابة الحكومية ،لذلك فقد تم اختيار المعيار الدولي رقم (315) الذي يتطـــرق إلـــى مكونـــات الرقابة الداخلية ، من أجل التعرف على فاعلية الرقابة الداخلية من وجهة نظر مـــدققي ديـــوان المحاسبة،ومراقبي وزارة المالية، وكذلك موظفي وحدات الرقابة الداخلية .

وجاء اختيار مراقبي ديوان المحاسبة ووزارة المالية لعلاقتهم المباشرة بموضوع الدراسة. ونظراً لكثرة ملاحظات هذه الجهات الحكومية في السنوات الأخيرة إلى عدم التزام الجهات الحكومية بالرقابة المالية الداخلية ، وإظهار نقاط الضعف فيها.

1.2 مشكلة الدراسة

في ظل التطورات التي يشهدها العالم في مجال زيادة الإنفاق الحكومي ، زاد الدور الملقى على عاتق مهنة المحاسبة والتدقيق ،وتطلب ذلك زيادة في الصلاحيات الممنوحة لأجهزة الرقابة الخارجية المتمثلة في ديوان المحاسبة ووزارة المالية .حيث أجيز لهاتين الجهتين القيام بمراقبة الأداء الحكومي والهيئات والمؤسسات العامة ، وهنالك العديد من الأمثلة الواردة في تقارير ديوان المحاسبة ووزارة المالية يتضح منها عدم الالتزام باللوائح والتشريعات ، والأنشطة الرقابية المحاسبية بسبب ضعف أنظمة الرقابة الداخلية في مؤسسات الدولة .

وقد اختيرت هذه الدراسة لوجود ارتباط وثيق بين عمل الباحث مدققا في ديوان المحاسبة الذي يهدف إلى المحافظة على المال العام من خلال أحكام الرقابة المالية والإدارية، وفقا للقوانين والأنظمة والتعليمات المالية والإدارية على الوزارات والدوائر والمؤسسات الحكومية كافة، والتحقق من فعالية إجراءات العمل المحاسبي لدى تلك الدوائر، وإبداء المشورة المالية والإدارية لتلك الجهات وصلته بأنظمة الرقابة الداخلية في الدوائر الحكومية؛ إذ شعر الباحث بالحاجة الملحة لوجود وحدات رقابة داخلية فاعلة في الوزارات والمؤسسات الحكومية تقوم بمهمات ومسؤوليات حددها بلاغا رئاسة الوزراء ذوا الرقمين (25) و (31) لسنة 1992 ملحق رقم (2 ،3).

من خلال ما تقدم يمكن صياغة مشكلة الدراسة بالأسئلة الآتية:

1. هل تتأثر فاعلية الرقابة الداخلية في الجهات الحكومية بالبيئة الرقابية في تلك الجهات ؟
2. هل تتأثر فاعلية الرقابة الداخلية في الجهات الحكومية بمدى فاعلية تقييم المخاطر التي تتعرض لها في تلك الجهات ؟
3. هل تتأثر فاعلية الرقابة الداخلية في الجهات الحكومية بمدى فاعلية المعلومات والاتصالات في تلك الجهات ؟
4. هل تتأثر فاعلية الرقابة الداخلية في الجهات الحكومية بمدى فاعلية أنشطة الرقابة الداخلية وإجراءاتها في تلك الجهات ؟
5. هل تتأثر فاعلية الرقابة الداخلية في الجهات الحكومية بمدى فاعلية المتابعة في تلك الجهات؟

6. هل هنالك اختلاف بين وجهات نظر الجهات الرقابية الخارجية ووحدات الرقابة الداخلية من حيث فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية؟

1.3 أهمية الدراسة

تحظى الرقابة الداخلية للأجهزة الحكومية بأهمية كبيرة كونها تهدف إلى التأكد مـــن أن الأعمال والتصرفات تسير وفقاً للشرعية القانونية التي تمثل إرادة الشعب مصـــدر الســـلطات، ووفقا للنظم السياسية الدستورية. وبالرغم من تعدد الجهات (ديوان المحاسبة ،وزارة الماليـــة ، وحدات الرقابة الداخلية) التي تمارس الرقابة على الأعمال فان دور ديوان المحاسبة يعد مـــن أهم تلك الجهات التي تمارس هذه الرقابة بوصفه مستقلاً مالياً وإدارياً عن الوحدات الحكومية ، تتطلب ممارسة الرقابة من قبل تلك الجهات على الوحدات الحكومية أن تكون بأحـــدث الطـــرق والأساليب العلمية الحديثة؛ لكي تبقى قادرة على رفد هذه الجهات بالملاحظـــات ،وبتقيـــيم أداء عالي المستوى، وباحتراف وتميز يضمن تصحيح الانحرافات وبما يساهم في مساعدتها علـــى القيام بالمهام الموكلة إليها بكفاءة عالية؛ مما يكون له انعكاس إيجابي علـــى التنميـــة الشـــاملة والمنافسة على المستويين الإقليمي والدولي . لذا لا بد من وجود أنظمة رقابة داخلية فاعلة يعتمد عليها .

إن أهمية هذه الدراسة تكمن في إنها الأولى من نوعها في الأردن فـــي –حـــدود علـــم الباحث– متعلقة بمدى فاعلية أجهزة الرقابة الداخلية للجهات الحكومية في الأردن التي تهـــدف إلى المحافظة على المال العام والحيلولة دون هدره أو تبذيره ،و معرفة ماهية العوامل المـــؤثرة في قيامها بأعمالها على الوجه المحدد لها من رئاسة الوزراء فـــي بلاغهـــا رقـــم (31) لســـنة 1992(ملحق رقم 3)المتعلق بإنشاء وحدات رقابة داخلية في المؤسسات الحكومية بهدف تحسين الخدمة وإحكام الرقابة على استخدام المال العام، وتنشيط أنظمة الضبط الداخلي.

وتنبع أهمية الدراسة من كونها تركز على موضوع مهم له أثر في المحافظة على المال العـــام من الهدر والضياع وسوء الاستخدام، ونظراً للدور الأساسي للرقابة الداخلية في المحافظة على المال العام في القطاع الحكومي والحد من الفساد ؛ فإن دراسة فاعلية الرقابة الداخلية يساهم في معرفة نواحي الضعف وتركيز المعنيين عليها لرفع فاعلية الأنظمة الرقابية .

1.4 أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى:

1. قياس فاعلية مكونات الرقابة الداخلية على الأداء الحكومي ، حسب معيار التدقيق الدولي رقم (315).
2. معرفة العوامل المؤثرة في قيام وحدات الرقابة الداخلية بأعمالها على الوجه المحدد لها، والعمل على إعداد مقترحات وتوصيات من أجل تحسين أنظمة الرقابة الداخلية وتطويرها.
3. معرفة العلاقة بين مكونات نظام الرقابة الداخلية وفاعليته من وجهة نظر المدققين الخارجيين والداخليين في المؤسسات الحكومية .
4. معرفة الاختلاف بين وجهات نظر الجهات الرقابية الخارجية ووحدات الرقابة الداخلية من حيث فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية.

الفصل الثاني : الدراسات السابقة

الدراسات السابقة

ملخص الدراسات السابقة

ما يميز هذه الدراسة

2.1 الدراسات السابقة :

هناك العديد من الدراسات التي سعت إلى قياس فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية ،عن طريق تحليل أهمية عناصر الرقابة الداخلية ويلاحظ أن هذه الدراسات قد ركزت على القطاع الخاص بقطاعاته المختلفة وجاءت نتائجها مختلفة و متضاربة، ومتسمة بشيء من الغموض وعدم الوضوح في قياس فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية ، ولم تتطرق هذه الدراسات للجهات الحكومية سوى دراسة واحدة في حدود علم الباحث (الوحش ، 2009) ركزت على نواحي الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية للحكومة المركزية الأردنية وأساليب معالجتها .

ففي دراسة أجراها(Caplan,1999) بعنوان الرقابة الداخلية وتتبع غش الإدارة،هدفت إلى فحص قرار المدقق عند تحريه الغش الذي ترتكبه الإدارة هل يتعامل معه على أنه خطأ غير مقصود أم أنه غش مقصود. وذلك في ضوء معرفة اتجاه الإدارة في تفضيل أنظمة الرقابة الضعيفة أو القوية . وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان أبرزها أن المديرين الذين لديهم حوافز لارتكاب الغش يفضلون أنظمة الرقابة الضعيفة ، وذلك لأن احتمالات الأخطاء تكون كبيرة مع أنظمة الرقابة الداخلية الضعيفة ، مما سيجعل توقعات المدقق اتجاه هذه الأخطاء على أنها أخطاء روتينية بسبب ضعف نظام الرقابة الداخلية ،وليس بسبب الحافز لدى الإدارة لارتكاب الغش . كما خلصت الدراسة إلى وجود فجوة بين المدققين والإدارة حول تطبيق بعض وسائل الرقابة الداخلية وحول الفائدة منها مقارنة بتكلفة تطبيق هذه الوسائل ، وأن المدققين يفضلون الرقابة الداخلية القوية بالرغم من وجهة نظر الإدارة حول الجدوى الاقتصادية من تطبيقها ،كذلك كشفت الدراسة أن المدققين يفسرون الأخطاء المكتشفة في ظل نظام الرقابة

الداخلية الضعيف على أنها أخطاء غير متعمدة بسبب ضعف النظام نفسه، وبالتالي لن يتجه جهد المدققين للتحري عن الغش، أما في ظل نظام الرقابة القوي فإن الأخطاء المكتشفة تفسر على أنها متعمدة ، لذا فإن المدققين يبذلون جهداً كبيراً للتحري عن هذا الغش.

وقام (عبدا لله ، 2003) بدراسة هدفت إلى تقييم رقابة ديوان المحاسبة في المملكة الأردنية الهاشمية من خلال مجموعة من المبادئ والقواعد الرقابية الصادرة عن المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الانتوساي) ولتحقيق هذا الهدف صممت استبانه خاصة لغرض الدراسة مكونة من ثلاثة أجزاء وزعت على جميع وحدات المراقبة التابعة للديوان والبالغ عددها (35) وحدة مراقبة حيث وزّع (160) استبانه استُردّ منها (140) استبانه أي بنسبة (87%). توصلت الدراسة إلى عدد من الاستنتاجات أبرزها الحاجة إلى إجراء تعديلات جوهرية في قانون ديوان المحاسبة من حيث الاستقلالية المالية والإدارية وشمول رئيس الديوان وكبار موظفيه بالحصانة، كما بينت الدراسة أن مدققي الديوان يعانون من مشكلات تعوق تأديتهم لأعمالهم على أكمل وجه، ومن هذه المشكلات ضعف أجهزة الرقابة المالية الداخلية في الوزارات والدوائر الحكومية، وقلة عدد موظفي الديوان مقارنة مع حجم العمل الملقى على عاتقهم .

وخلصت الدراسة إلى عدد من التوصيات أهمها تعديل قانون ديوان المحاسبة،وزيادة التعاون بين السلطة التشريعية وديوان المحاسبة، وكذلك تفعيل دور وحدات الرقابة المالية الداخلية، وتزويدها بالكوادر المؤهلة والمتخصصة .

وأجرى (خلف ، 2004) دراسة بعنوان " مدى تأثير قوة وفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية على درجة مصداقية وعدالة القوائم المالية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية" ،هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف آراء جميع مكاتب التدقيق التي تتولى القيام بتدقيق حسابات الشركات المساهمة العامة الأردنية والبالغ عددها (19) مكتباً حول الآثار التي يمكن أن تترتب على الإجراءات الفرعية لنظام الرقابة الداخلية (نظام الإيرادات ، نظام تكاليف المبيعات ، نظام الرواتب والأجور ، نظام امتلاك الموجودات الثابتة ، نظام الاستثمارات ، نظام الاقتراض) في متانة نظام الرقابة الداخلية وفاعليته (المتغير التابع الأول) وفي مصداقية وعدالة القوائم المالية التي تصدرها تلك الشركات (المتغير التابع الثاني) . وقد استخدم الباحث أسلوب الاستبانة لجمع البيانات اللازمة لتحقيق أهداف الدراسة.

كشفت الدراسة عن مجموعة من النتائج كان أبرزها أن درجة قوة نظام الرقابة الداخلية وفاعليته في الشركات الصناعية كانت عالية ، وكذلك الأمر بالنسبة إلى درجة مصداقية القوائم

المالية وعدالتها. كما توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين درجة قوة نظام الرقابة الداخلية وفاعليته ودرجة مصداقية وعدالة القوائم المالية. وعلى ضـوء النتـائج التـي خلصت إليها الدراسة خرج الباحث بمجموعة من التوصيات كان أهمها ضرورة زيادة اهتمـام الشركات الصناعية بأنظمة الرقابة الداخلية.

وهدفت دراسة قام بها (الحسبان ، 2004) في الأردن إلى قياس قدرة أنظمة الرقابـة الداخلية على مواكبة متطلبات تكنولوجيا المعلومات ، والتعرف على بيئة تكنولوجيا المعلومات وتأثيرها على الرقابة الداخلية ، ودور التدقيق الداخلي في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات .
صمم الباحث استبانه، وزعت على المدققين الداخليين في الشركات المساهمة العامة الأردنية، حيث شملت عينة الدراسة (135) مدققاً داخلياً ، و (111) شركة مساهمة عامة فـي مختلـف القطاعات الاقتصادية الأردنية وتوصلت الدراسة إلى النتائج الآتية :

أ – أن هنالك شركات مساهمة عامة لا يوجد لديها دوائر تدقيق داخلي أو مدققون داخليـون وقد بلغ عددها (27) شركة .

ب – هنالك تأثير لبيئة تكنولوجيا المعلومات على نظام الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة العامة الأردنية.

ت – أن قطاع التامين أكثر القطاعات قدرة على مواكبة متطلبات البيئة الداخلية لتكنولوجيـا المعلومات ، يليه قطاع البنوك، ثم قطاع الخدمات والصناعة .

ث – إن قطاع البنوك أكثر القطاعات قدرة على مواجهة متطلبات مشـكلات تصـميم نظـام الرقابة الداخلية في بيئة تكنولوجيا المعلومات، وعلى مواكبة الضوابط الرقابية ومتطلبات التدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات.

و جاءت دراسة (Krishnan and Visvanathan, 2005) بعنوان نوعية لجنة التدقيق والرقابة الداخلية ،التي هدفت إلى تقديم دليل عن دور كل من لجنة التدقيق والمدققين بوصفهما أداتين مهمتين من أدوات الحوكمة المؤسسية في التقرير عن الضعف في الرقابة الداخلية، والحد منه بوصفه متطلباً تحت القسم 404 من قانون Sarbanes– Oxley Act (SOX) إذ كـان الإفصاح عن الضعف في الرقابة الداخلية ما قبل قانون SOX غير مطلوب إلا في حالة تغير المدققين ؛ أما قانون SOX ، فقد طلب من المدققين إعطاء رأي عـن تقيـيم الإدارة للرقابـة الداخلية .

وركزت الدراسة على خصائص المدققين ، مثل : استمرارية المدققين ، وتغير المدققين، وأجور التدقيق ، وجودة لجنة التدقيق، مثل وجود الخبراء الماليين في لجنة التدقيق .

وشملت عينة الدراسة (118) شركة، بالإضافة إلى تلك الشركات التى أفصحت عن وجود ضعف لديها في الرقابة الداخلية بوصفه متطلبا أساسيا للتسجيل في هيئة الأوراق المالية SEC للمدة من تشرين الثاني 2004 إلى آذار 2005 و بلغ عددها 90 شركة.

وأشارت نتائج الدراسة إلى أن الشركات التي لديها نسبة قليلة من الخبراء الماليين في لجنة التدقيق تكون أكثر رغبة في التقرير عن الضعف في الرقابة الداخلية، كما أشارت النتائج إلى عدم وجود علاقة بين خصائص المدققين، مثل : استمرارية المدققين، وتغير المدققين، وأجور التدقيق، وبين الإفصاح الدوري عن الضعف في الرقابة الداخلية .

وأجرى (Fadzi et al., 2005) دراسة بعنوان ممارسات التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية ، والتي اختبرت العلاقة بين ممارسات التدقيق الداخلي (الاستقلالية والموضوعية ، والبراعة المهنية،ومجال العمل ،وأداء عمل التدقيق ، وإدارة دائرة التدقيق الداخلي) ونظام الرقابة الداخلية (بيئة الرقابة ، وتحديد المخاطر ، وأنشطة الرقابة ، والمعلومات والتوصيل ، والمراقبة) وكيف تؤثر هذه الممارسات في نوعية نظام الرقابة الداخلية وجودته.

شمل مجتمع الدراسة الشركات العامة المدرجة في ماليزيا لعام 2001 ، و تكونت عينة الدراسة من المدققين الداخليين و لجان التدقيق في هذه الشركات الذين بلغ عددهم 812 موظفا . وأشارت النتائج إلى أن إدارة دائرة التدقيق الداخلي و البراعة المهنية و الموضوعة و المراجعة تؤثر في جانب المراقبة في نظام الداخلية ، أما عمل التدقيق الداخلي و أداؤه فإنهما يؤثران في جانب المعلومات و التواصل في الرقابة الداخلية ، في حين وجد أن عمل التدقيق الداخلي فيما يتعلق بالبراعة المهنية و الموضوعية يؤثر معنوياً في بيئة الرقابة من نظام الرقابة الداخلية. وأشارت النتائج إلى أن العوامل التي تؤثر معنويا في تحديد المخاطر في نظام الرقابة الداخلية ، هي:إدارة دائرة التدقيق الداخلي ، وأداء عمل التدقيق الداخلي ، وبرنامج التدقيق، وتقرير التدقيق . وأن أداء عمل التدقيق الداخلي ، و تقرير التدقيق يؤثران معنوياً في أنشطة الرقابة من نظام الرقابة الداخلية .

وجاءت دراسة (Bierstaker and Thibodaux, 2006) بعنوان تأثير خبرة المدققين على تقييم الرقابة الداخلية ،لتركز على تقييم المدققين للرقابة الداخلية، من خلال استقصاء استخدام نموذج استبانه الرقابة الداخلية أو الوصف النظري للرقابة الداخلية وهل سيؤثر ذلك في أداء المدققين لتحديد ضعف نظام الرقابة الداخلية، وهل هناك علاقة بين التوثيق لتحديد ضعف

نظام الرقابة الداخلية الذي سيعتمد على خبرة المدققين في تقيم نظام الرقابة الداخليـة ، وهـل سيؤثر في قوة استبانه الرقابة الداخلية .

و تكونت عينة الدراسة من 73 مدققا متمرساً من ذوي خبرات متنوعة لدى شركتين من شركات التدقيق الأربع الكبار، تستخدم كلا النموذجين لتوثيق نظام الرقابة الداخليـة و تقييمـه (الاستبانة و الوصف النظري) .

وأشارت نتائج الدراسة إلى أن المدققين الذين ينهون استبانة الرقابـة الداخليـة إنهـاءً صحيحاً يحددون الضعف في تصميم نظام الرقابة الداخلية بصورة أفضل من المـدققين الـذين يقيمون نظام الرقابة الداخلية من خلال الوصف النظري ، و أشارت كذلك إلـى إن اسـتخدام الاستبانة لتقييم نظام الرقابة الداخلية وتوثيقه يحفز المدققين للحصول على معرفة و فهم أفضـل لنظام المراقبة الداخلية ، ويساعدهم على تحديد ضعف التصميم في نظام الرقابة الداخلية .

وأجرى(Doyle et al.,2006) دراسة بعنوان محددات الضعف الجـوهري فـي الرقابـة الداخلية الواردة في التقرير المالي ، هدفت إلى اختبار محددات الضعف الجوهري في الرقابـة الداخلية الواردة في التقرير المالي الخارجي ، وعرفت الدراسة الضعف الجوهري في الرقابـة الداخلية بأنه الضعف المعنوي كما ورد تحت القسم (404) من قانون Sarbanes Oxley act الصادر في عام 2004 ، وتضمن أن على الإدارة مراجعة نظام الرقابة الداخلية و تقييمـه ، وأن تصدر تقريرا سنويا عن فعاليته و إجراءاته . و تكونت عينة الدراسة من (970) شـركة للفترة من (2002– 2005) و استثنت (191) شركة و اختبرت (779) شركة منها ، وحـدد عدد من محددات الضعف في الرقابة الداخلية لاختبارها ، و هي :

أ– حجم الشركة ، تضمن هذا المتغير وجود عدد ملائم من الموظفين للفصل بين الواجبـات ، ولديها المقدرة على تطبيق أنظمة رقابة داخلية و تطويرها ، و لديها القدرة على توفير المـواد اللازمة للإنفاق على المدققين الداخليين و أتعاب الاستشارات.

ب– عمر الشركة ، فكلما كانت الشركة عريقة، كانت الرقابة الداخلية فيها متينة، و الإجراءات الرقابية قد صممت تصميما متينا، و اختبر هذا العنصر من خلال عدد السنوات التي تـم فيهـا تداول أسهم الشركة.

ج– الوضع المالي ، وعرف بالضعف في الانجاز و عدم القدرة على الاستثمار ، إذ إن الرقابة الداخلية الجديدة تتطلب موارد مالية ووقتا من الإدارة.

د– التعقيد ، و قيس من خلال تعدد فروع الشركة ، و عدد وحدات الـــ special purpose entities(SPE) الخاصة بالشركة ، و مقدار العمليات الأجنبية المتداولة في الشركة.

هـ- النمو ، و قيس من خلال الحصة السوقية ، و النمو في المبيعات.

و- الشركات تحت إعادة الهيكلة التي يتوقع أن يكون فيها ضعف في الرقابة الداخلية ، وهـذا العنصر قيس من خلال خبرات الموظفين و تحديث نظام الرقابة الداخليـة ؛ ليواكـب الهيكلـة الجديدة.

ز- الحوكمه المؤسسية و دورها الأساسي في جودة الرقابة الداخلية ، وقـد قـيس بالمقيـاس المطور من قبل (Brown & Caylor, 2004)

ح- وأظهرت نتائج الدراسة أن الضعف المادي في الرقابة الداخلية كان الأكثر في الشـركات الصغيرة ، و الأقل ربحية ، و الأكثر تعقيدا ، و التي تنمو بسرعة ،والتي تحت إعادة الهيكلية، وهذه النتائج كانت متوافقة مع ما هو متوقع في أنه يوجد لدى هذه الشركات ضعفاً في الموارد، و تعقيداً في قضايا المحاسبة ، و تغيراً سريعاً في بيئة العمل) .

كما أجرى (O'Leary et al., 2006) دراسة بعنوان تأثيرات عناصر الرقابة الداخلية ذات العلاقة بتقييم المدققين للرقابة الداخلية بمحاولة معرفة فيما إذا كان تقييم الرقابة الداخلية هو أمر أساسي في كل عملية تدقيق يقوم بها المدقق الخارجي ، إذ أن هذا الموضوع ملـزم مـن خلال معايير التدقيق حول العالم، وهذه المعايير تقسم هيكل الرقابة الداخليـة إلـى عـدد مـن العناصر هي بيئة الرقابة، ونظام المعلومات، وإجراءات الرقابة، وأن تقيـيم المـدققين لنظـام الرقابة الداخلية يجب أن يتضمن تأثير كل عنصر من هذه العناصر.

وهدفت هذه الدراسة أيضا إلى قياس أهمية العلاقة بالنسبة إلى المدققين الخارجيين ومدى أهمية العلاقة بين العناصر المكونة لهيكل الرقابة الداخلية، وقامت هذه الدراسة على افتراضين :

الأول: استقصاء كيف يقوم المدققين بتقييم الرقابة الداخلية بشكل عام، والثاني: استقصاء أهمية العلاقة للعناصر المكونة لهيكل الرقابة .

وتشكلت عينة الدراسة من (94) مدققاً متمرساً، واقترحت أن المدققين يقيمون الاعتمادية على الرقابة الداخلية بأنها ضعيفة إذا كان هيكل الرقابة الداخلية ضعيفا، وأن المدققين يركزون تركيزا كبيرا على أهمية عنصر بيئة الرقابة بوصفه مكونا لهيكل الرقابة، الذي يـؤثر تـأثيرا كبيرا في العناصر الأخرى في هيكل الرقابة الداخلية، وركزت هذه الدراسة على تقييم الرقابـة الداخلية ،وعلى عناصر بيئة الرقابة، بوصفها الأكثر أهمية في الرقابة الداخلية.

وأشارت نتائج الدراسة إلى أن عناصر بيئة الرقابة تعد مكونا معياريا لتقييم الرقابـة الداخليـة يؤثر في تقييم العناصر الأخرى، وأن العلاقة بين عناصر هيكل الرقابة الداخلية مهمة وتحتـاج إلى المزيد من البحث والدراسة، وأن الضعف في عنصر بيئة الرقابة الداخليـة يـؤثر فـي

عنصري هيكل الرقابة الآخرين، وهما : نظام المعلومات، وإجراءات الرقابة، ويؤدي بالتالي إلى تخفيض الاعتمادية على الرقابة الداخلية .

وقام (Zhou et al., 2007) بدراسة هدفت إلى معرفة العلاقة بين نوعية لجنة التدقيق واستقلالية المدقق ، والإفصاح عن الضعف بالرقابة الداخلية .

وتضمن مجتمع الدراسة الشركات التي يوجد فيها مشكلات في الرقابه الداخلية للفترة من تشرين الثاني 2004 ولغاية تموز 2005 ، وتلك الشركات التي فيها مشكلات مختلفة تحت القسم رقم 302 من قانون Sarbanes-Oxley Act الذي يتطلب من الإدارة الإفصاح عن الضعف المادي في الرقابة الداخلية خلال السنة المالية بتقارير وصفية من ضمن التقارير السنوية ،ونصف السنوية ،و الربعية للشركات ، وطلب القسم من القانون نفسه من الإدارة الإفصاح عن تقييم الرقابة الداخلية وهيكل الرقابة وإجراءات الرقابة ضمن التقارير المالية للشركات .

وتكونت عينة الدراسة من 208 شركات فيها ضعف مادي في الرقابة الداخلية. وأشارت النتائج إلى وجود علاقة بين نوعية لجنة التدقيق، واستقلالية المدقق، والإفصاح عن الضعف في الرقابة الداخلية.

وظهر أن الشركات أكثر اهتماما في الإفصاح عن الضعف المادي في الرقابة الداخلية في حال استقلالية مدققيها ، وفي حال انخفاض خبرة لجنة التدقيق المالية والمحاسبية ، وأن الشركات التي غُيِّرَ مدققوها حديثا تكون أكثر عرضة لوجود ضعف في الرقابة الداخلية.

وقام (الوحش ، 2009) بدراسة للتعرف على نواحي الضعف في أنظمه الرقابة الداخلية للحكومة المركزية الأردنية ، و أساليب معالجتها من خلال تطبيق مكونات أنظمة الرقابة الداخلية الواردة في تقرير لجنة المنظمات الراعية (COSO) التي تتضمن بيئة الرقابة، و تحديد المخاطر، و أنشطة الرقابة، و المعلومات ،و التوصيل،و المراقبة ، و مدى تأثير هذه المكونات في تحقيق الرقابة الداخلية لأهدافها التي تتضمن كفاءة التشغيل و فعاليته و الاعتماد على البيانات المالية، و الالتزام بالقوانين و التشريعات . و لتحقيق أهداف الدراسة صممت استبانه وزعت باليد على مديري وحدات الرقابة الداخلية و موظفيها و تكون مجتمع الدواسة من (54) وزارة و دائرة تم توزيع (295) استبانة فيها استرد منها (233) استبانه أي بنسبة إستجابه (79%) و أخضع للتحليل منها (224) استبانه باستخدام مجموعة من أساليب الإحصائية الملائمة و المتمثلة في الأساليب الإحصائية الوصفية ، و اختبار (z)،واختبار الانحدار المتعدد .

و أظهرت نتائج الدراسة و جود ضعف في أنظمة الرقابة الداخلية للحكومة المركزية الأردنية تمثلت في ضعف كل من سياسات الموارد البشرية و ممارستها، و استقلالية أنظمة الرقابة الداخلية، و تدني مستوى إجراءات المحافظة على الأصول و اللوازم من السرقة و التلاعب و سوء الاستخدام، و ضعف في تحديد المخاطر المؤثرة في تحقيق الأهداف، و عدم الفصل بين المهام و الواجبات، و القصور في نظام المعلومات و الاتصالات، و ضعف في تصميم أنظمة الرقابة الداخلية وتقييمها، أما وسائل معالجة نواحي الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية الحكومية؛ فقد تضمنت حسن اختيار الموظفين و الحوافز المادية و المعنوية المناسبة ،و العمل على حوسبة الأعمال ،و ربط وحدة الرقابة الداخلية فعليا بالوزير في الوزارة، أو المدير العام في الدائرة ،و التقييم المستمر لأنظمة الرقابة الداخلية لتعديل تصميمها، و تشغيلها بهدف تحديثها و رفع كفاءتها مما يتوافق و التطورات الحديثة في الأعمال الرقابية .

2.2 ملخص الدراسات السابقة

تتلخص الدراسات السابقة عن أنظمة الرقابة الداخلية من حيث محور التركيز بما يأتي :

1. تقييم أنظمة الرقابة الداخلية، وهي:

-توافر العدد الكافي من الموظفين ضروري لفصل الواجبات والمهمات ، أما العوامل المؤثرة في متانة أنظمة الرقابة الداخلية ، فهي : عمر المنظمة ، وحجمها ، ووضعها المالي ، وتعقد عملياتها ، والنمو ، وإعادة الهيكلة ، والحوكمة المؤسسية (Doyle et al ,.2006) .

-تصميم المدقق الخارجي لاستبانه تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وإنجازها بنفسه يساعدان على فهم الرقابة الداخلية فهما أفضل ، ما يقدر مخاطر الرقابة بدقة (Bierstaker and Thibodeau,2006).

2. مكونات أنظمة الرقابة الداخلية وهي:

- تعد بيئة الرقابة العنصر الأكثر أهمية في أنظمة الرقابة الداخلية، إذ تؤثر في بقية العناصر الأخرى، مثل: المعلومات وإجراءات الرقابة(O'Leary et al.,2006).

- يوجد أثر مهم لبيئة تكنولوجيا المعلومات في تصميم أنظمة الرقابة الداخلية وتشغيلها في القطاعات الاقتصادية كافة (الحسبان،2004)

3. الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية وهي:

-يؤثر الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية سلباً في جودة المعلومات المالية ، وصدقها وعدالتها، ويؤدي كذلك إلى ضعف الأداء(خلف، 2004)

-يعاني مدققي ديوان المحاسبة من مشكلات تعوق من تأديتهم لأعمالهم على أكمل وجه ومن هذه المشكلات ضعف أجهزة الرقابة الداخلية في الوزارات والدوائر الحكومية(عبداللة،2003).

-يعد الكشف والإفصاح عن ضعف الرقابة الداخلية في وحدات الأعمال ضروريا ، ويساعد المستثمرين في اتخاذ قراراتهم ، ويؤدي إلى تحسين أنظمة الرقابة الداخلية (Krishnan and Visvanathan,2005) ، (Zhou et al., 2007).

-يؤدي الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية إلى تحفيز المديرين لارتكاب الغش، وإلى الزيادة في احتمالية الخطأ (Gaplan,1999).

4. نموذج COSO للرقابة الداخلية وهي:

-وجود ضعف في أنظمة الرقابة الداخلية للحكومة المركزية الأردنية تمثل في ضعف كل من سياسات الموارد البشرية، وممارستها ،واستقلالية أنظمة الرقابة الداخلية، وتدني مستوى إجراءات المحافظة على الأصول واللوازم من السرقة والتلاعب وسوء الاستخدام ،والضعف في تحديد المخاطر المؤثرة في تحقيق الأهداف، وعدم الفصل بين المهام والواجبات ،والقصور في نظام المعلومات والاتصالات، والضعف في تصميم أنظمة الرقابة الداخلية وتقييمها(الوحش،2009).

- تؤثر مكونات الرقابة الداخلية المقترحة من لجنة(COSO) في ممارسات التدقيق الداخلي، وفي نوعية نظام الرقابة الداخلية وجودته(Fadzi et al., 2005).

2.3 ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

ركزت الدراسات السابقة على أهمية الرقابة الداخلية لوحدة الأعمال والإفصاح عن نواحي الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية في القطاع الخاص وتقييمها باستمرار وتتضمن مكونات الرقابة الداخلية بيئة الرقابة ، وتحديد المخاطر ، وأنشطة الرقابة ، والمعلومات والتوصيل ، والمراقبة ، وهذه المكونات ضرورية في أنشاء أنظمة رقابة داخلية جيدة .في حين وجد الباحث دراسة واحدة اجريت على القطاع الحكومي تناولت نواحي الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي الأردني.

ولم تقم أي منها بتحديد فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الوحـــدات الحكوميـــة بهـــدف الوصول إلى أنظمة رقابة داخلية متينة، وبالتالي يمكن الاعتماد على البيانات المالية الصـــادرة من الوحدات الاقتصادية المختلفة ،وتمكين متخذي القرار من اتخاذ قراراتهم الإستراتيجية بنـــاءً على المعلومات المتوافرة والملائمة والدقيقة .

وتتميز هذه الدراسة عن غيرها بتناولها مكونات الرقابة الداخلية وفقا للمعيار الدولي رقم (315) وهي (بيئة الرقابة ، تحديد المخاطر، أنظمة الرقابة، المعلومات والتوصيل، المراقبـــة) في القطاع الحكومي من وجهة نظر أجهزه الرقابة الحكومية (الرقابة الخارجية) الـــذي يعتبـــر دراسة أنظمة الرقابة الداخلية وتقييمهامتطلبان من متطلبات معايير التدقيق الدوليـــة ، وكـــذلك وحدات الرقابة الداخلية (الرقابة الداخلية) كما تتميز هذه الدراسة بمحاولتها معرفة إن كان هنالك اختلاف بين الرقابة الخارجية والداخلية من حيث فعالية الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية .

الفصل الثالث :الإطار النظري ومنهجية الدراسة

مقدمة

مفهوم الرقابة الداخلية

أهمية الرقابة الداخلية

أنواع الرقابة الداخلية

أولا: الرقابة المحاسبية

ثانيا: الرقابة الإدارية

ثالثا: الضبط الداخلي

مكونات الرقابة الداخلية

أولا: البيئة الرقابية

ثانيا: تقييم المخاطر

ثالثا : الإجراءات الرقابية

رابعا : نظم المعلومات والاتصالات

خامسا :المتابعة

أهداف الرقابة الداخلية في القطاع العام

مسؤولية مدقق الحسابات الخارجي تجاه نظام الرقابة الداخلية

الرقابة الداخلية ومعيار التدقيق الدولي (315)

فرضيات الدراسة

منهجية الدراسة

متغيرات الدراسة

مجتمع وعينة الدراسة

أدوات جمع البيانات

صدق وثبات أداة الدراسة

طرق التحليل الإحصائي

3.1 مقدمة

تعتبر أنظمة الرقابة الداخلية بمفهومها الشامل لجميع الأعمال الحكومية؛ أداة يعتمد عليها في إنجاح هذه الأنشطة وتطويرها المستمر ،وخصوصا بعد تطور الرقابة الداخلية التي كانت مقتصرة في البداية على المبادرات الفردية التي امتدت إلى الرقابة التي أصبحت تعتمد على

منهج التخطيط أساسا لها في وضع الأهداف الإستراتيجية وتحديدها ووضع الخطـط ،وإجـراء التدابير اللازمة لاتخاذ القرارات المناسبة.

وتعمل الرقابة الداخلية على رفع الكفاية الإنتاجية وكفاءة الأداء ما أمكـن، إضـافة إلـى الاهتمام بالأمور المالية والمحاسبية من سجلات وحسابات وبيانات ومعلومـات ،إلـى جانـب الاهتمام بالأمور الإدارية والتشغيلية والفنية (الرقابة الاقتصادية)، وبالتالي أصـبحت عمليـة الرقابة وظيفة من الوظائف الأساسية ،هدفها خدمة الإدارة العليا ومساعدتها في إنجاز الأعمـال والخطط الموضوعة، والأهداف المحددة لـلإدارة مـن تخطـيط وتنظـيم وتوجيـه وتنسـيق ورقابة ،حيث تأتي الرقابة بوصفها مرحلة أساسية من العمليات الإدارية التي تقوم بمتابعة مدى النجاح في تحقيق الأهداف التي تضعها الإدارة العليا، ومدى توافر الشرعية في تنفيذها، وكذلك التأكد من سلامة الإجراءات المتبعة في تحقيق هذه الأهداف، وبذلك فإن الرقابة تتصـل بشـكل رئيس بعملية التخطيط .

3.1.1 مفهوم الرقابة الداخلية

نظام الرقابة الداخلية هو النظام الرقابي المالي و غير المالي في وحدة الأعمال تضـعه الإدارة لتحقيق أهداف العمل، وضمان التقيد بالسياسات الإدارية، وتحقيق كفاءة إدارة الوحدة الاقتصادية في إدارة العمل (Millichamp,2002,p.85) .

كما عرفت الرقابة الداخلية حسب تقرير لجنة المنظمات الراعية المكونة من المعاهـد المهنيـة الامريكية (Committee of sponsoring organization)،(COSO) الصادر فـي عـام 1992، بعنوان (الاطار المتكامل للرقابة الداخلية) بأنها عملية تتأثر بإدارة المنشـأة والإفـراد الآخرين العاملين وتُصممَّ لإعطاء تأكيد معقول Reasonable assurance وليس تأكيداً مطلقاً Absolute assurance بخصوص تحقيق الأهداف الآتية :

1. الاعتماد على القوائم المالية
2. التحقق من كفاءة العمليات التشغيلية وفعاليتها .
3. التحقق من الالتزام بالقوانين واللوائح .

وقد لاقى تقرير لجنة المنظمات الراعية (COSO) قبولا واسعا في الولايات المتحدة الأمريكية وفي العالم كله (الدويري ، 2005).

وفي السياق ذاته عُرِّفت الرقابة الداخلية حسب معيار التدقيق الدولي رقم (315) بأنها العملية المصممة والمنفذة من قبل الإدارة والموظفين في المنشأة التي من خلالها يمكن الحصول على تأكيد معقول بأن الأهداف المتعلقة بمصداقية البيانات المحاسبية، وكفاءة العمليات التشغيلية وفعاليتها، والالتزام بالسياسات والقوانين والأنظمة قد تم تحقيقها (المجمع العربي للمحاسبين القانونين ، 2006).

وقد بين (Arens et al.,2009) مجموعة من أسباب استخدام عبارة تأكيد معقول و منها :

1. وجود بعض المحددات المتوارثة في أي نظام رقابي .
2. إمكانية حدوث التواطؤ بين الموظفين من مختلف الدوائر والأقسام في المنشأة الذين يقومون بالوظائف المتعارضة .
3. تجاوز الإدارة لبعض التعليمات التي قامت بوضعها مما يفتح المجال للآخرين للقيام ببعض الاختراقات والتجاوزات والممارسات الخاطئة .
4. التكلفة مقابل المنفعة مما يعني أن تصميم نظام شامل للرقابة الداخلية وتنفيذه قد يصعب تحقيقه بسب التكاليف التي قد تزيد عن المنافع المرجوة.

نجد من خلال التعاريف الواردة أعلاه بأن الرقابة الداخلية هي عملية تصممها الإدارة، تتأثر بموظفي المنظمة، وتهدف إلى تحقيق كفاءة التشغيل وفعاليته، والاعتماد على البيانات المالية الصادرة عن وحدة الأعمال والالتزام بالقوانين والتشريعات، وحماية موارد المنظمة من الضياع والاختلاس والتلف.

وتقوم وحدات الرقابة الداخلية الحكومية بمهماتها والأعمال الموكولة إليها من خلال التركيز على التزام الوزارات والدوائر الحكومية بالقوانين والتشريعات أكثر من الرقابة المالية المعنية بالاعتماد على التقرير المالي ، ورقابه الأداء المتعلقة بكفاءة التشغيل وفعاليته .

ويعمل نظام الرقابة الداخلية على تحقيق عدد من الأنشطة في وحدة الأعمال هي:

1. مساعدة وحدة الأعمال على إنجاز أهدافها وحمايتها من الاختلاس والغش والأخطاء.
2. سلسلة من الأفعال تنتشر فيها أنشطة المنظمة كافة.
3. يساهم مساهمة جوهرية في تخفيض المخاطر التي تواجهها وحدات الأعمال.
4. يساهم في تحديد المساءلة ومداها وكفايتها .
5. مساعدة الإدارة على التعامل مع التغييرات المتسارعة في الأوضاع الاقتصادية وبيئة المنافسة ، ثم التخطيط وتحديد الخيارات الفضلى للنمو (Soltani,2007,p.303).

كما أشارت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية إلى أن نظام الرقابة الداخلية لا يستطيع أن يزود الإدارة بضمانات مطلقة تتعلق بتحقيق الأهداف العامة مهما كانت درجة الإتقان في تصميم النظام وتشغيله، لأن المخاطر تتعلق بالمستقبل ومن الصعب التنبؤ بها، بالإضافة إلى وجود العوامل الخارجة عن سيطرة وحدة الأعمال، مثل : العوامل السياسية واتخاذ القرارات الخاطئة ، والأخطاء البشرية ،وقرارات الاستجابة للمخاطر (INTOSAI,2007) .

3.1.2 أهمية الرقابة الداخلية :

إن أهمية الرقابة الداخلية تتمثل في إنها أداة تمكن وحدة الأعمال من التأكد من تحقيق السياسات التي تضعها ،وبالتالي تحقيق الأهداف المتعلقة بمصداقية القوائم المالية وعدالتها ودقة التقارير المالية المقدمة إليها لحماية المال العام من التلاعب وسوء الاستخدام . وحسب (عبداللة، 2007) فإن الاهتمام بالرقابة الداخلية يعود إلى عدة عوامل هي :

1. كبر حجم المنشآت وتعدد عملياتها .
2. تفويض الإدارة للسلطات والمسؤوليات .
3. حاجة الإدارة إلى بيانات دقيقة .
4. الحاجة إلى حماية أموال المشروع .
5. حاجة الجهات الحكومية وغيرها إلى بيانات دقيقة .
6. تطور إجراءات التدقيق.

كما أشار (لطفي ، 2007) إلى أن العديد من الهيئات والمنظمات المهنية أكدت على أهمية الرقابة الداخلية، وذلك بإلزام الإدارة على إعداد تقارير سنوية بشأن فعالية أنظمة الرقابة الداخلية، لما لها من أهمية كبيرة للعديد من الأطراف ذات العلاقة بوحدة الأعمال، كالمدققين الخارجيين والإدارة والمستثمرين ، حيث يتطلب من الإدارة متابعة نقاط الضعف وتقييمها والعمل على تصحيحها وعلاجها . وكما يتوجب على مدقق الحساب الخارجي أن يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل تحديد حجم العينة والاختبارات التي سوف يجريها للقيود والسجلات المالية وإبداء رأي محايد وموضوعي تجاه عدالة القوائم المالية اعتمادًا على متانة الرقابة الداخلية ، وانتقلت عملية الإفصاح عن الرقابة الداخلية من المدقق الخارجي إلى الإدارة،

لتفصح عن كفاءة الرقابة الداخلية وفعاليتها وعناصر الضعف فيهـا (Whittington& pany, 2001,p.240)

أما فيما يتعلق بالمستثمرين فإنه يمكن القول بأن أهمية الرقابة الداخلية للمستثمر الحالي أو المتوقع تأتي من حاجة المستثمرين إلى المعلومات والبيانات المالية الدقيقة حول أداء المنشأة والتي تساعدهم على اتخاذ القرارات الرشيدة .

3.1.3 أنواع الرقابة الداخلية

نظام الرقابة الداخلية نظام شامل يتكون من مجموعة من النظم الفرعية التي تسعى إلى تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، ويمكن تقسيم هذه النظم إلى ثلاثة جوانب رئيسه هي : الرقابة المحاسبية ، الرقابة الإدارية ، الضبط الداخلي.

أولا: الرقابة المحاسبية

تعد الرقابة المحاسبية إحدى أهم أقسام الرقابة الداخلية في وحدة الإعمال ، وتهتم هذه الرقابة بالإجراءات والأنشطة الواجب اتخاذها لحماية الاصول وضمان دقة وسلامة البيانات المحاسبية بحيث يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المختلفة (الصحن وآخرون ، 2008 ، ص16)

وتتضمن عناصر الرقابة المحاسبية الآتي :

- وضع نظام مستندي متكامل وملائم لطبيعة العمل .
- وضع نظام محاسبي متكامل وملائم لطبيعة العمل.
- وضع طريقة ملائمة لجرد أصول المشروع وممتلكاته.
- وضع نظام رقابي لحماية أصول المشروع وممتلكاته.
- وضع نظام لمقارنة الأرصدة الدفترية للموجودات مع الأرصدة الفعلية .
- إعداد موازين المراجعة دوريًا للتحقق من البيانات والمعلومات المالية المسجلة .
- وضع نظام لاعتماد نتيجة الجرد والتسويات الجردية من شخص مفوض. (سرايا، 2007، ص.79) .

ثانيا: الرقابة الإدارية

يعرّف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (ACICPA) الرقابة الإدارية بأنها تشمل – ولكنها ليست قاصرة – الخطة التنظيمية والإجراءات والوثائق والسجلات المتعلقة بعمليات اتخاذ القرارات ، والتي تقود إلى الترخيص الإداري للعمليات ، وهذا الترخيص تكون وظيفته إدارية ترتبط على نحو مباشرة بالمسؤولية عن تحقيق أهداف المنظمة ، وتكون هي نقطة البدء لوضع أو إنشاء الرقابة المحاسبية على العمليات .

ومن أهم الأساليب التي تستخدمها المنشأة لتحقيق الرقابة الإدارية الآتي :

- الموازنات التخطيطية : الترجمه الكمية والمالية لخطة المنشأة خلال فترة زمنية مقبلة (السقا ،1997) .
- التكاليف المعيارية : هي تكاليف محددة مسبقا تستخدم كأداة قياس ومقارنة مع التكاليف الفعلية (صبح ،1999) .
- الرسوم البيانية والخرائط: تستخدم هذه الرسوم لعرض المعلومات على ادارة المنشأة من خلال تقديم فكرة سريعة وتقريبية عن موقف معين (الوردات ،2006).
- دراسات الحركة والزمن: تقوم هذه الدراسات على اخضاع كافة الخطوات والحركات الضرورية للانتاج للدراسات العلمية والعملية بهدف تحديد الخطوات والحركات المثلى والطريقة الصحيحة لاداء العمل مع استبعاد الحركات غير الضرورية.
- البرامج التدريبية للعاملين: تهدف الى رفع كفاءة أداء الافراد العاملين في المنشأت من خلال تحديث وتطوير معارفهم واكسابهم مهارات جديدة (سرايا ، 2007).
- تقارير الاداء: تهدف إلى تزويد إدارة المنشأة بالمعلومات الملائمة التي تدل على كفاءة تطبيق وإتباع السياسات الادارية المرسومة من قبل ادارة المنشأة (موسكوف وسيمكس، 2002)

وتقوم الرقابة الإدارية بمهماتها من خلال الإجراءات الآتية :

- تحديد الأهداف الرئيسة والفرعية للمشروع مع وصف دقيق لهذه الأهداف .
- فحص سلامة أساليب الأداء وإجراءات العمل والتحقق منها .
- التحقق من استخدام عناصر بشرية ومادية وسلامة وسائل حمايتها وصيانتها والمحافظة عليها .
- تقديم التوصيات، والإجراءات التصحيحية، والحلول المقترحة للمشكلات ذات الطبيعة الإدارية والفنية (سرايا ، 2007)

ثالثا: الضبط الداخلي

ويشمل الخطة التنظيمية ،وجميع الإجراءات التي تضعها إدارة وحدة الإعمال؛ للتحقق من أن عناصر الرقابة تعمل كما تم تصميمها ، ويعتمد الضبط الداخلي لتحقيق أهدافه على تقسيم العمل، وتحديد المسؤوليات، والفصل بين المهمات المتعارضة (التفويض ، التسجيل ،التشغيل، الاحتفاظ) ، وإخضاع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه في العملية ، ويهدف الضبط الداخلي لتحقيق فعالية الرقابة الإدارية والمحاسبية في وحدة الأعمال (حجازي ، 2007 ، ص.372)

ويختص هذا الجانب من جوانب الرقابة الداخلية بحماية أصول المنشأة و موجوداتها من السرقة والاختلاس وما شابه ذلك من الممارسات الفاسدة ، وذلك من خلال تقسيم العمل،وتحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات، وكذلك الفصل بين الوظائف ، بحيث لا يسمح لفرد واحد بتنفيذ العملية كاملة من بدايتها وحتى نهايتها .كما يتطلب نظام الضبط الداخلي استخدام عدد كبير من الموظفين، ولذلك يمكن تطبيقه بنجاح في المنشآت الكبيرة والمتوسطة أكثر من تطبيقه في المنشآت صغيرة الحجم .

3.1.4 <u>مكونات الرقابة الداخلية</u>

أولا: البيئة الرقابية

تشمل البيئة الرقابية الاتجاه العام ،والإدراك ،والتصرفات ،وكذلك مواقف أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة بخصوص الرقابة الداخلية وأهميتها في المنشأة، حيث إنها تعد بمثابة أساس الرقابة الداخلية الفعالة، والقاعدة التي توفر الانضباط لهذا النظام في المنشأة (المجمع العربي للمحاسبين القانونين، 2006).

وتعتبر بيئة الرقابة مؤشراً قوياً على وجود نظام رقابة فاعل ، فوجود أقسام التدقيق الداخلي، وأنظمة المحاسبة الجيدة ،وما يرافقها من اهتمام كافٍ من الإدارة عن طريق التقارير التي تعدها هذه الأقسام عن التجاوزات والاختلاسات، بحيث تتخذ الإجراءات المناسبة لمعالجة الخلل والتجاوزات وتشمل العناصر الآتية :

أ – النزاهة والقيم الأخلاقية للإدارة :

تعتبر الاتجاهات والقيم الأخلاقية المتمثلة في الأمانة والنزاهة والإخلاص في العمل والحرص على الإنجاز من العناصر الأساسية لبيئة الرقابة ، و تؤثر على سلوك الإفراد العاملين في الجهة الحكومية ،(الججاوي، 2005) ؛ فالنزاهة والأخلاق يساعدان على تقليل المخالفات والملاحظات التي ترد من ديوان المحاسبة على الحساب الختامي الناتج عن الإعمال المنتهية للسنة السابقة ،فالإدارة مطالبة بإيجاد قيم أخلاقية تدفع الآخرين إلى الالتزام بسياساتها

القائمة على الإنجاز، ومنع التصرفات غير القانونية وغير الأخلاقية ،وتفعيل سلوكيات وممارسات عمل نمطية مقبولة (Whittington, 1995).

ب –الالتزام بالكفاءة

الكفاءة تتطلب رسم سياسات واستراتيجيات، وعقد دورات تدريبية لتهيئة موارد بشرية قادرة، ذات كفاءة عالية، من خلال رفدها بالمعرفة والمهارات اللازمة لانجاز الأعمال التي تحددها مهام الوظيفة (زيدان ، 2001) .

ج –فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل

ترسل الإدارة من خلال أنشطتها إشارات واضحة للموظفين عن أهمية الرقابة الداخلية، فإذا كانت الإدارة تخالف القوانين واللوائح المنظمة لنشاط المنشأة ، فإن ذلك سيؤدي إلى ممارسة نشاط مماثل من قبل الأفراد العاملين فيها الأمر الذي سيؤثر سلباً على فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق ، والعكس صحيح .

تبدأ عملية الرقابة من الإدارة ومجلس الإدارة ؛ بتأكيد السلوك الإنساني لإنجاز أهداف المنظمة ، التي تتضمن الاختبار والسلوك الإنساني لمقدرة الإدارة وأهليتها وكفاءتها ، والحوافز الإدارية ، والاعتداءات على الأمور المالية ، واختبار المعرفة ، والخلفية العلمية والعملية للموظفين الجدد (Rittenberg and Schwieger, 2005,p.151).

د –الهيكل التنظيمي

تتمثل الرقابة المصممة تصميمًا جيدًا في الهيكل التنظيمي الذي يحدد خطوط السلطة والمسؤولية والصلاحية والمساءلة ، ويمكن التعرف من خلال الهيكل التنظيمي على المستويات الإدارية ، والوظائف ، وتسلسلها ،ويبين الهيكل التنظيمي العلاقات بين الوحدات التنظيمية والإجراءات الواجب اتباعها للاتصال بين المستويات الإدارية المختلفة ، ويبين كذلك كيفية تعيين الإدارة للسلطة والمسؤولية للقيام بالإعمال بشكل ملائم ، والهيكل التنظيمي يجب أن يكون مناسبًا لطبيعة عمليات الوحدة الاقتصادية وواضحًا وسهل الفهم ، وأن يحدد الوظائف والمهمات والمسؤوليات ويصفها (Soltani,2007,p.311).

هـ – تحديد السلطة والمسؤولية

يحتاج الأفراد في المنظمة إلى فهم مسؤولياتهم ،والقواعد والتعليمات اللازمة لأداء إعمالهم ، والإجراءات الواجب إتباعها للتوصيل وتبادل المعلومات والبيانات ، وهناك أهمية لتحديد السلطة والمسؤولية للخطط التنظيمية والتشغيلية ، ويتم ذلك من خلال تحديد العلاقة بين

الأنشطة ، وتوصيف عمل الموظفين والمهمات الواجب أداؤها ، وتحدد السلطة والمسؤولية بناءً على معرفة الموظفين وخبرتهم (Whittington and pany,1998,p.223)

و- الاستقامة والقيم الأخلاقيـــة

تعد الاستقامة والقيم الأخلاقية من عوامل نجاح الوحدة الاقتصادية ، ويجب الاهتمام بهـــا عند وضع سياسات الرقابة الداخلية وإجراءاتها ، وهذه القيم يجـــب أن تعبـــر عـــن الأخــــلاق التنظيمية ، وأن يكون لها رموز ومعايير محددة ، وهذه الرموز والمعايير يجب تقييمها دورياً ، وإيصالها للعاملين في المنظمة ، وتظهر القيم الأخلاقية في رسالة وحدة الأعمال ، التي تبـــين القيم التنظيمية والسلوك المتوقع ، ويتم التركيز عليها من خلال اجتماعات الإدارة مع الموظفين (Ratliff and Reding, 2002, P.90) وتشمل الاستقامة والقيم الأخلاقية تصرفات الإدارة لتخفيض الحوافز أو الإغراءات التي تدفع الأفراد إلى ارتكاب تصرفات غير صحيحة ، أو غير قانونية ، أو غير أخلاقية (Soltani, 2007, P.312)

ز – مشاركة أولئك المكلفين بالرقابة .

يتمثل مجلس الإدارة الجيد في المجلس الذي يعمل عملا مستقلا عـــن الإدارة التنفيذيـــة ، ويراقب أعضاؤه أنشطة الإدارة ، ويشرفون على أنظمة الرقابة الداخلية التي تصممها الإدارة ، كما يراقبون تصرفات الإدارة في تخطي الإجراءات الرقابية التي وضعتها ، ولقيـــام مجلـــس الإدارة بعمله بشكل جيد فإنه يشكل لجنة التدقيق ويعطيها صلاحية مراقبة عملية إعداد التقريـــر المالي في المنظمة ، وتكون مسؤولة عن التنسيق بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين ، ويجب أن تكون لجنة التدقيق مستقلة عن مسؤولية إعداد التقرير المالي،وعن فعاليةأنظمة الرقابة الداخلية ذات العلاقة بالتقرير المالي (Arens et al .,2009)

ح- الالتزام بالأهلية

تُعَبِّر الأهلية عن المعرفة والمهارات الضرورية لأداء المهمـــات الموصـــوفة للأعمـــال الفردية ، والالتزام بالأهلية يتم من خلال التزام الإدارة باختيار الموظفين ذوي المستوى الملائم من التعليم والخبرة، ومنحهم مستوى ملائماً من الإشـــراف والتـــدريب (الصـــحن وآخـــرون ، 2008،ص24).

ط- أساسات الموارد البشرية وممارساتها

تعد الموارد البشرية من العناصر المهمة والمؤثرة في الرقابـــة الداخليـــة ، فـــإذا كـــان الموظفون مؤهلين وموثوقا بهم ويعتمد عليهم ، فإنه يمكن الحصول على بيانات مالية تخلو من

الأخطاء والغش ويعتمد عليها ، على الرغم من عدم وجود نظام للرقابة الداخلية ، ويعد الرضا الوظيفي عنصراً مهماً لرفع كفاءة الموارد البشرية ومستوى تأهيلها ،ومتابعة حـل مشـكلات الموظفين من الإدارة العليا عامل مهم ومؤثر في مسـتوى الرضـا الـوظيفي (Arens et al .,2009).

ثانيا: تقييم المخاطر

تمثل المخاطر الأحداث والأوضاع التي تمنع المنظمة من إنجـاز أهـدافها ، وبسـبب التغيير السريع في البيئة ، فإن الأعمال والإدارة والمدققين الـداخليين والخـارجيين يركـزون تركيزا كبيرا على المخاطر التي من الممكن أن يواجهها العمل ، وتمنع الرقابـة مـن القيـام بمهماتها كما تم تصميمها ، ويتضمن تحديد المخاطر الإجراءات الإداريـة لتعريـف الأحـداث المؤثرة في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية وتحديدها وتقييمها والتقرير عنها ، وتواجه وحـدة الأعمال مخاطر متنوعة بسبب التغيير في بيئة العمل ، لذلك على الإدارة ، والمدققين الداخليين، والمدققين الخارجيين مواجهتها تلك والحد منها ،وتقسم المخاطر الى مخاطر داخليـة ومخـاطر خارجية، مثل الأحوال الاقتصادية ، وتغيير الموظفين ، والأنظمة الجديدة، والتغييرات التنظيمية ، والكوارث الطبيعية ،وعلى الإدارة كذلك تحديد احتمال حدوث المخاطر ووضـع الإجـراءات المناسبة لدرء هذه المخاطر والحد منها (Louwers et al.,2005).

الظروف والإحداث التي يمكن أن تنشأ بها المخاطرة وتتزايد احتمالية حدوثها تتمثل فيما يلي :

- الموظفون الجدد: قد يكون للموظفين الجدد تركيز أو فهم مختلف للرقابة الداخلية مما يزيد من احتمالية المخاطرة.
- نظم المعلومات المحاسبية الجديدة أو المتجددة: يمكن أن تغير التغيرات الهامة والسريعة في نظم المعلومات المخاطرة الخاصة بالرقابة المالية الداخلية.
- النمو السريع : يمكن للتوسع الكبير والسريع في العمليات أن يجهـد الرقابـة الداخليـة ويزيد من مخاطر حدوث تعطل فيها .
- تغير الهيكل التنظيمي : قد يصاحب إعادة الهيكلة الزيادة فـي المسـتويات الوظيفيـة وتغيرات في الإشراف وفصل للمهام ،و قد يؤدي إلى زيادة في المخاطر المرتبطـة بالرقابـة المالية الداخلية.

ثالثا: الإجراءات الرقابية

تمثل الإجراءات الرقابية السياسات والإجراءات التي تساعد على التأكد من أنه قد تم اتخاذ الإجراءات والتصرفات اللازمة لمواجهة المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المنشأة (Arens et al ., 2009). وتشمل الإجراءات الرقابية العناصر الآتية:

* فحص الأداء

هو الفحص المستقل والمستمر لعناصر الرقابة الأربعة الأخرى وهي (بيئة الرقابة ، وتجديد المخاطر ، والمعلومات والاتصالات ، والمراقبة)، وهذا الفحص المستقل مهم بسبب تغير الرقابة الداخلية مع مرور الزمن ، وعدم اتباع الموظفين للإجراءات الرقابية الموضوعة ، فإذا لم توجد متابعة وتقييم المهام التي يؤديها الموظفون ، فقد يؤدي ذلك إلى عدم بذل العناية اللازمة لتأدية الأعمال بشكل مناسب وصحيح (INTOSAI,2007).

* الرقابة المادية

وتشمل مجموعة الإجراءات والضوابط التي تهدف إلى تأمين أصول النشأة، وتوفير الحماية المادية والإلكترونية لها.فإذا كانت المنظمة تستخدم التكنولوجيا في عملياتها استخداما كاملا ، فيجب وضع الرقابة الملائمة والمناسبة لحماية المعلومات والأجهزة من التلاعب والتلف، ويتطلب هدف المحافظة على الأصول أن يكون هنالك ضوابط مادية ، تشتمل على :

- اقتصار الاطلاع على الوثائق على الأفراد المصرح لهم بذلك.
- الحفاظ على الوثائق الرسمية داخل خزائن أمينة.
- ترقيم الوثائق على التوالي.
- المساءلة للفرد والمسؤولين.
- الجرد الفجائي والدوري للموجودات.

إن من أفضل طرق حماية الأصول والسجلات وضع رقابة مادية فعلية عليها، مثل مخازن آمنة للمخزون، وأجهزة إنذار للحماية من السرقة، ووسائل أمن لحمايته من الحريق، ويساهم وجود موظف كفؤ ومؤهل لإدارة المخزون في حمايته من التقادم(لطفي، 2005).

* معالجة البيانات

وتشمل الإجراءات التي تتخذها إدارة المنشأة بغرض متابعة العمليات المختلفة، وكـذلك معالجتها بالطريقة الصحيحة والمناسبة.

* فصل المهام

إن الهدف الأساسي من فصل المهـام والواجبـات هـو تخفـيض احتمـالات الخطـأ والتصرفات غير القانونية أثناء التنفيذ العادي للمهام، حيث إن هناك أربع مهام يجب أن تنجزها أقسام ودوائر مختلفة أو أشخاص مختلفون، وهي:

- الفصل الملائم بين حيازة الأصول والمحاسبة عنها: وتمثل عملية الرقابة المادية على الأصـول والسجلات.ومثال ذلك إذا كان قابض النقدية هو من يسجل البيانات الخاصة بإيصالات القـبض، فقد يختلس النقدية ويسوي بنفس الوقت حساب العميل في الدفاتر(Robertson, 1996)
- الفصل بين التفويض بالعمليات المالية وما يرتبط بها من أصول:

إن الشخص المفوض بإجراء العملية المالية غير مسموح له الاحتفاظ بالأصول المتعلقـة بتلـك العملية، فمثلا: يجب ألا يملك نفس الشخص التفويض اللازم بسداد الفواتير المتعلقة بالشـركات وتوقيع الشيكات الخاصة بسداد هذه الفواتير(Gray and Manson, 2000).

- الفصل بين التشغيل ومسؤولية مسك الدفاتر:

تعني أن القسم أو الشخص المسؤول عن التسجيل في السجلات يجب أن يكون منفصلا عن القسم أو الشخص المسؤول عن إعداد التقارير المتعلقة بهذه السـجلات،مثل : الخلاصـات الحسابية، وموازين المراجعة، والمقارنات المالية، فعند قيام الدائرة أو القسم بإعـداد السـجلات الخاصة بهما وإعداد التقارير الخاصة بهذه السجلات في نفس الوقت، فقد يتم تغيير النتائج بهدف تحسين أدائهما(Basu,2006).

- الفصل بين واجبات التشغيل الإلكتروني للبيانات:

يجب الفصل بين الوظائف الأساسية في التشغيل الالكتروني للبيانات ، لذا من الأهمية الفصـل بين وظائف محلل النظم، والمبرمج، ومشغل الحاسوب، ومـدخل البيانـات، وأمـين مكتبـة المعلومات، ومجموعة رقابة البيانات (القباني و السواح ،2006)

رابعا: المعلومات والاتصالات

يتضمن نظام المعلومات والاتصالات المحاسبي تعريفا ، وتجميعا ، وتبويبا ، وتحليلا ، للعمليات المالية للوحدة والتقرير عنها ، وتحديد المسؤولية عن الأصول المرتبطة بها ، إذ يجب تعريف المعاملات المصادق عليها وتسجيلها ، وتصنيف المعاملات وتبويبها بدقة ، كما يجب قياس قيمة المعاملات المالية لضمان التقييم الصحيح والمناسب لها ، وتحديد الزمن اللازم لكل عملية مالية، وعرض المعلومات المالية عرضاً عادلاً ، و لأنّ نظام المعلومات والتواصل يحقق التنسيق الأفقي والعمودي في المستويات الإدارية كافة للمنظمة ،فيجب تزويد الأفراد بفهم كاف للوظائف والمسؤوليات ودورهم في التقرير المالي ، ويسهل عملية الاتصال بين أفراد المنظمة ، والمنظمة والأطراف الخارجية (Messier, 2000)

ويجب أن يكون نظام المعلومات ملائما لكل أنشطة المنظمة للوصول إلى رقابة داخلية متينة ، وتوصيل المعلومات بدقة وفي الوقت المناسب لمتخذي القرارات (COSO, 2004).

خامسا: المتابعة

تتعلق المراقبة بالتقييم المستقل والمستمر لجودة أداء نظام الرقابة الداخلية ، وهذا التقييم تقوم به الإدارة للتحقق من أن الرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية تقوم بالأعمال الموكولة إليها وفقا للغرض الذي وضعت من أجله ، وتتعلق المراقبة بمتابعة نظام التدقيق الداخلي في الدائرة ، وهذا التدقيق من الضروري أن تتوافر فيه الكفاية والخبرة والتأهيل والاستقلالية ،ويراقب أفراد التدقيق الداخلي الأداء داخل المنظمة (الوردات ، 2006) .

ويتم الحصول على معلومات عن نظام الرقابة الداخلية بالإضافة إلى التقارير التي يقدمها التدقيق الداخلي من خلال دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه ، وكذلك من تقرير المدقق الخارجي (لطفي ، 2005) .

ويجب أن يتوافر في الشخص الذي يقوم بإجراءات التدقيق الداخلي الاستقلالية والحياد عن الأفراد وعن البيانات ، والمعرفة التامة بأنشطة وحدة الأعمال ، وأن يستخدم منهجية منطقية في تقييم نظام الرقابة الداخلية ، وأن يوثق تقييم نظام الرقابة الداخلية توثيقا ملائما ، وعلى الإدارة الإفصاح عن نقاط الضعف في النظام ، واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لتعديل النظام وتطويره ، بما في ذلك تدريب الموظفين ، وتنفيذ الأنشطة الرقابية ، وتعديل

تصميم نظام الرقابة الداخلية بما يتلاءم والظروف المحيطة ، وتزويد موظفي الرقابة بالتعليمات والتشريعات المتعلقة بعمل الدائرة (Arens et al., 2009) .

3.1.5 أهداف الرقابة الداخلية في القطاع العام

تهدف أنظمة الرقابة في الحكومة إلى (عبدالله ،2007) :

- حماية المال العام والحفاظ عليه من الاختلاس أو التلاعب أو الغش أو الأخطاء غير المتعمدة وحماية حقوق الغير .
- ضمان دقة البيانات (مالية وإدارية بما يكفل درجة الاعتماد عليها) .
- ضمان الالتزام بالسياسات الإدارية .
- تنمية وتطوير الكفاية الإنتاجية للموظفين والدائرة .
- ضمان التوافق بين السياسات المتبعة والأهداف المحددة .

كما تهدف الرقابة الداخلية في القطاع الخاص إلى :

- المحافظة على اصول المنشأة من الاختلاس أو التلاعب او السرقة : إن المقصود بحماية اصول المنشأة هو الوقاية من التحريفات المتعمدة او غير المتعمده في معالجة العمليات وذلك بقصد إخفاء غش أو اختلاس او نتيجة اخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية (الخطيب والرفاعي ، 1998).
- الحصول على بيانات مالية ذات مصداقية : يعتمد على البيانات والتقارير المحاسبية في اتخاذ العديد من القرارات الإدارية داخل المنشأة ولهذا السبب فلا بد من وجود إجراءات للتحقق من صحة ودقة تلك البيانات والتقارير المحاسبية (شحاته وعلي ، 2006).
- رفع درجة الكفاية الإنتاجية في عمليات المنشأة : من الأساليب التي تستخدم لتحقيق اكبر قدر من الكفاءة والفعالية في المنشأة استخدام الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية وتقارير الأداء وغيرها من الأساليب الأخرى (الوردات ،2006) .
- الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة : من أهداف إدارة المنشأة هو حث وتشجيع الأفراد العاملين فيها على الالتزام بالسياسات واللوائح الموضوعة من قبل المستويات الإدارية العليا لضمان سير العمل في الاتجاه الصحيح ومن ثم تحقيق الأهداف المحددة .

3.1.6 مسؤولية مدقق الحسابات الخارجي تجاه نظام الرقابة الداخلية

لقد كان التدقيق يتم في السابق بشكل تفصلي للدفاتر والسجلات، وبعد تطور الاقتصاد واتساع أعمال المنشآت وحدوث أعداد كبيرة من العمليات في المنشأة تحولت عملية التدقيق من تفصيلية إلى اختبارية ، ولكن لكي يقوم المدقق باستخدام نظام التدقيق الاختباري لابد من وجود نظام رقابة داخلي فعال يعتمد عليه. لذلك يجب على مدقق الحسابات أن يقوم بدراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه كخطوة أولى لبدء عملية التدقيق، و لا يقتصر عمل المدقق على تقييم أنظمة الرقابة الداخلية كما هي مصممة بل يتعداها إلى دراستها وفهمها وتقييمها كما هي منفذة فعلا من خلال استخدام أسلوب الاستبانة أو الاستقصاء لطرح مجموعة من الأسئلة على الأفراد العاملين بالمنشأة للإجابة عنها بغرض الحكم على مدى كفاءة الأنظمة.

وبما أن نظام الرقابة الداخلية يتكون من رقابة محاسبية ورقابة إدارية وضبط داخلي ،فإن مسؤولية مدقق الحسابات حول هذه الأنظمة تتضح من خلال الآتي:(مطارنة ،2005)

1. الرقابة المحاسبية

يعتبر مدقق الحسابات مسؤولاً عن نظام الرقابة المحاسبية كونها ذات صلة بعملية التدقيق، ومدى دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر، ومدى إمكانية الاعتماد عليها، ومدى دلالة القوائم المالية للوضع المالي الفعلي للمنشأة عن الفترة المالية محل الفحص، كذلك حماية أصول المنشأة النقدية وغير النقدية من الاختلاس والتلاعب، واكتشاف الأخطاء، كذلك يجب على مدقق الحسابات أن يبذل عناية خاصة لهذا النظام كونه ذا أثر جوهري في عملية التدقيق المرتقبة.

لذلك أوضحت معايير التدقيق على المدقق فهم النظام المحاسبي، ونظام الرقابة الداخلية لغرض التخطيط لعملية التدقيق، والتعرف على تصميم النظام المحاسبي وطريقة عمله.

2. الرقابة الإدارية

لا يعتبر مدقق الحسابات مسؤولاً عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الإدارية في المنشأة محل الفحص، حيث أن هذا النوع من الرقابة يهدف إلى تنفيذ السياسات الإدارية وفقا للخطة التي تم وضعها ، وأن إلزام المدقق بفحص نظام الرقابة الداخلية سيوسع من مسؤولياته ويلقي عليه عبئا كبيرا خاصة، وإن وجود أو عدم وجود نظام رقابة إدارية لا يؤثر على برنامج التدقيق الذي يقوم بوضعه مدقق الحسابات.

3. نظام الضبط الداخلي

يعتبر مدقق الحسابات مسؤولاً عن فحص وتغيير أنظمة الضبط الداخلي. وكما هو معروف فإن نظام الضبط الداخلي يمثل أنظمة الضبط والرقابة على العمليات اليومية للمنشأة، والذي يؤدي إلى أن عمل أي موظف يتم إكماله والتحقيق في صحته من قبل موظف آخر، حيث إن ذلك يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء والغش بسهولة، وبما أن مدقق الحسابات هدفه اكتشاف الأخطاء والغش والاختلاس فإنه بذلك يعتبر مسؤولاً عن فحص نظام الضبط الداخلي.

3.1.7 الرقابة الداخلية ومعيار التدقيق الدولي(315)

" فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية"

يتعامل معيار التدقيق الدولي مع مسؤولية المدقق في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية من خلال فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية ؛حيث أن هدف المدقق هو تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية سواءً كانت ناجمة عن الاحتيال أو الخطأ عند مستوى البيانات المالية وعند مستوى الإثبات من خلال فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية الأمر الذي يؤدي إلى توفير أساس تعميم وتطبيق الاستجابات للأخطاء الجوهرية .

يبين المعيار أن هناك عدة إجراءات يجب على المدقق إتباعها للحصول على فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية ، وبما يكفي لتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية وتقييمها ، سواءً كانت بسبب الاحتيال أم الخطأ ، وبما يكفي لتصميم وإنجاز المزيد من إجراءات التدقيق، وعلى المدقق الخارجي تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر الآتية للحصول على فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية: الاستفسار من الإدارة والموظفين داخل المنشأة، وتنفيذ الإجراءات التحليلية، والملاحظة والتفتيش.

ويساعد فهم الرقابة الداخلية للعميل على تصميم طبيعة إجراءات التدقيق الواجب اتباعها خلال عملية المراجعة وتوقيتها، حيث حدد المعيار مكونات الرقابة الداخلية من بيئة الرقابة، وعملية تقييم المخاطر المنشأة، ونظام المعلومات بما في ذلك أساليب العمل المناسبة ذات العلاقة بإعداد التقارير المالية والإبلاغ ، وأنشطة الرقابة، ومتابعة أساليب الرقابة.

ويبين المعيار كذلك أن عناصر الرقابة الداخلية توفر إطارا مفيدا للمدققين، وتؤثر مختلف نواحي الرقابة الداخلية في المنشأة في عملية التدقيق ، وتختلف طريقة تصميم الرقابة الداخلية وتنفيذها باختلاف حجم عمليات المنظمة وتعقيدها.

أما فيما يتعلق بالقطاع العام ، فقد أشار المعيار إلى أن على المدقق عند إجراء عمليات تدقيق لمنشآت القطاع العام أن يهتم بالإطار التشريعي والأنظمة والقوانين والتعليمات الوزارية ، وإعداد التقارير امتثالا للسلطات التشريعية، وأشار المعيار أيضا إلى أنه يمكــن الإبــلاغ عــن نواحي الضعف في الأنظمة الرقابية من خلال تقارير موجهة إلى السلطة التشريعية أو إلى هيئة رقابية أخرى (IFAC,2007).

كما تم استخدام انظمة لتقييم آداء وحدات الرقابة الداخلية في دول العالم والاتحــاد الأوروبــي ومنها الاردن ومن هذه الانظمة (Radar System) حيث قسم اداء وحدات الرقابة الداخلية في المؤسسات العامه الى :

1.Tarjered results.
2.Approaches .
3.Deployment.
4.assesmen@Review.

3.2 فرضيات الدراسة :

اعتمد الباحث في هذه الدراسة على الفرضيه الرئيسة التالية "لا تتأثر فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية بعناصر الرقابة الداخلية في الجهات الحكومية الأردنية من وجهة نظر الأجهزة الرقابية الحكومية ووحدات الرقابة الداخلية" حيث سينبثق عن هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

1- لا تتأثر فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية بالبيئة الخاصة بالرقابة على الجهات الحكومية الأردنية.

2-لا تتأثر فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية بتقييم المخاطر التي تتعرض لها في الجهات الحكومية الأردنية .

3 – لا تتأثر فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية بمستوى المعلومات والاتصالات المتعلقــة بالرقابــة المتبعة بالجهات الحكومية الأردنية .

4- لا تتأثر فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية بحجم الأنشطة والإجراءات الرقابية ونوعيتهــا التــي تقوم بها الجهات الحكومية الأردنية .

5- لا تتأثر فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية بالمتابعة المتعلقة بالرقابة المتبعة بالجهات الحكومية الأردنية

6- لا يوجد اختلاف بين الرقابة الخارجية والداخلية من حيث فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية الأردنية .

3.3 منهجية الدراسة

3.3.1 متغيرات الدراسة

اعتمد الباحث على المعيار الدولي رقم (315) ويقسم هذا المعيار الرقابة الداخلية إلى خمسة مكونات رئيسة والتي ستعتبر كمتغيراتٍ تفسيرية (مستقلة) تشمل :

1- بيئة الرقابة: تم قياسها من خلال الأسئلة من رقم (1 ــ 22).

2- تحديد المخاطر: تم قياسها من خلال الأسئلة من رقم (23 ــ 34).

3- المعلومات والتوصيل: تم قياسها من خلال الأسئلة من رقم (35 ــ 45).

4- أنشطة الرقابة: تم قياسها من خلال الأسئلة من رقم (46 ــ 57).

5- المراقبة: تم قياسها من خلال الأسئلة من رقم (58 ــ 63).

وتؤثر هذه المتغيرات في المتغير التابع وهو فاعلية الرقابة الداخلية .

3.3.2 مجتمع و عينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من موظفي ديوان المحاسبة، وجميع المراقبين الماليين العاملين في وزارة المالية الذين يمارسون الرقابه على الجهات الحكومية الخاضعة للرقابة في الأردن والبالغ عددهم (650) مدققا منهم حوالي (600) مدقق تابع لديوان المحاسبة و (50) مراقبا تابعا لوزارة المالية، وذلك حسب الوثائق الرسمية المعتمدة لديوان المحاسبة ووزارة المالية وكذلك جميع المؤسسات الحكومية الاردنية المدرجة في قانون الموازنة العامة للدولة لعام 2010 وعددها (54) مؤسسة والتي يسري عليها أحكام النظام المالي رقم 3 لسنة 1994 .

أخذت عينة عشوائية بسيطة من مديري وموظفي الجهات الرقابية الخارجية (ديوان المحاسبة ، وزارة المالية) وكذلك الجهات الرقابية الداخلية (وحدات الرقابة الداخلية) نظرا لصعوبة الوصول إلى جميع الموظفين لوجود جزء منهم في العمل الميداني ،أو في دورات تدريبية داخل البلاد أو خارجها، ويرجع السبب في اختيار هذه الفئة لأنها القادرة على تفهم طبيعة المتغيرات و أبعادها.

تم توزيع (220) استبانة على موظفي الرقابة الخارجية(ديوان المحاسبة ، وزارة المالية) وقد استرُدّ منها (169) استبانة ، بنسبة (77%) ،واستبعد منها (7) استبانات لعدم جدية المستجيبين بسبب وجود أسئلة غير مكتملة الإجابة تم استثناؤها ، وبهذا فإن عدد الاستبانات التي تم استخدمت من هذه الفئة لغايات التحليل (162) استبانة .

كما وزّعت (240) استبانة على موظفي الرقابة الداخلية (وحدات الرقابة الداخلية) استردّ منها (179) استبانه بنسبة (73%) واستبعد منها (5) استبانات لعدم جدية المستجيبين بسبب وجود أسئلة غير مكتملة الإجابة تم استثناؤها، وبهذا فإن عدد الاستبانات التي استخدمت من هذه الفئة لغايات التحليل (174) استبانة

3.3.3 ادوات جمع البيانات

اعتمدت الدراسة على مصدرين لجمع البيانات هما :

- مصادر أولية : اعتمد الباحث بجمع البيانات الأولية اللازمة لهذه الدراسة من خلال تصميم الاستبانة المبينة في الملحق ، وزّعت باليد على موظفي الرقابة الداخلية للوحدات الحكومية وكذلك على موظفي الرقابة الخارجية وقد تكونت من جزأين :

الجزء الاول : يتعلق بالبيانات الديموغرافية عن الموظفين الذين قاموا بالإجابة عن أسئلة الاستبانة وتكون هذا الجزء من أسئلة عن (المؤهل العلمي ،التخصص ،المسمى الوظيفي ،الخبرة العملية ، العمر ، الجنس ، الشهادات المهنية ونوع الرقابة).

الجزء الثاني : يتضمن أسئلة تهدف إلى قياس فرضيات الدراسة وعلى النحو الآتي :

1. الأسئلة من (1–22) تقيس الفرضية العدمية الأولى .
2. الأسئلة من (23–34) تقيس الفرضية العدمية الثانية.
3. الأسئلة من (35–45) تقيس الفرضية العدمية الثالثة.
4. الأسئلة من (46–57) تقيس الفرضية العدمية الرابعة.
5. الأسئلة من (58–63) تقيس الفرضية العدمية الخامسة.

- مصادر ثانوية :– تتمثل في استعراض ما كتب في المراجع والدراسات السابقة والتشريعات الحكومية المتعلقة بالرقابة الداخلية .

3.3.4 الصدق والثبات

- صدق الأداة

للتحقق من صدق أداة القياس المستخدمة في الدراسة ، عرض الباحث الاستبانة على مجموعة من ذوي الاختصاص في المجال الأكاديمي، والممارسين لوظيفة الرقابة الداخلية في الدوائر الحكومية، لمعرفة آرائهم في مدى الاتساق في العبارات التي تحويها الاستبانة، وقد عدلت فقراتها بناء على اقتراحاتهم الضرورية. ملحق رقم(4)

- ثبات الأداة

يبين الجدول (1) نتائج ثبات مجالات أداة الدراسة عن طريق تقدير الاتساق الداخلي بأسلوب وتشير قيم كرونباخ ألفا في مجال البيئة الرقابية إلى 0.949 ،وفي مجال تقييم المخاطر إلى 0.815 وفي مجال المعلومات والاتصال إلى 0.933 وفي مجال الأنشطة الرقابية إلى 0.941 وفي مجال المتابعة إلى 0.929 بينما بلغت قيم ألفا للاستبيان ككل 0.978 وتعد جميع هذه القيم مرتفعة ومناسبة لإغراض إجراء مثل هذه الدراسة حيث يشير (Sekaran , 2003) الى انه اذا كانت قيمة الفا تتراوح مابين (60% - اقل من 70%) يعد مقبولاً ، وجيداً اذا كانت قيمة الفا تتراوح مابين (70% - 80 %)، وممتازاً اذا كانت قيمة الفا اكبر من 80%.

جدول (1)

نتائج ثبات مجالات أداة الدراسة عن طريق تقدير الاتساق الداخلي بأسلوب ألفا كرونباخ

المجال	عدد الفقرات	قيمة ألفا كرونباخ
البيئة الرقابية	22	0.949
تقييم المخاطر	12	0.815
المعلومات والاتصال	11	0.933
الأنشطة الرقابية	12	0.941
المتابعة	6	0.927
الكلي	63	0.978

3.3.5 أساليب تحليل البيانات

قام الباحث باستخدام الاختبارات والمعالجـات الإحصـائية سـواء الوصـفية (التكرارات، النسب المئوية لوصف الخصـائص الديموغرافيـة لأفـراد عينـة الدراسـة ،المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري ، لقياس مـدى تقـدير المبحـوثين لفقـرات المتغيرات التفسيرية (المستقلة) والمتغير التابع ،وبهدف إعطاء تفسير تحليلي لفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية الحكومية)، اختبار T،معامل كرونباخ ألفا لقياس درجة ثبات إجابات عينـة الدراسة عن فقرات الاستبانة .

الفصل الرابع : تحليل البيانات واختبار الفرضيات

خصائص عينة الدراسة

تحليل البيانات

اختبار الفرضيات

سيتم في هذا الجزء التعرف على خصائص مجتمع وعينة الدراسة من موظفي الرقابة الداخلية والخارجية، باستخدام كل من الوسط الحسابي والانحراف المعياري والتكرارات والنسبة المئوية، كما سيتم في الجزء الثاني اختبار فرضيات الدراسة .

4.1 خصائص عينة الدراسة :

4.1.1 المؤهل العلمي .

يظهر من الجدول رقم (2) أن النسبة الأكثر من المستجيبين هم من حملة درجة البكالوريوس ، حيث بلغ عددهم من وحدات الرقابة الداخلية (114) مدققاً وبنسبة (65.5%) ، كما بلغ عددهم من ديوان المحاسبة (111) مدققاً وبنسبة (68.5%) ، أما من كلتا العينتين فبلغ (225) مدققاً وبنسبة (67%).

أما الحاملين للشهادات العليا (الدبلوم العالي ،الماجستير ،الدكتوراه) فبلغ عددهم (29، 24، 53) من الرقابات الداخلية، والخارجية وكلتا الرقابتين على التوالي أي أن ما نسبته (82%، 83%،83%) من الرقابات على التوالي يحملون درجة البكالوريوس فما فوق .

وهذا يشير الى التأهيل العلمي المناسب لعينة الدراسة والذي يؤهلهم للإجابة عن أسئلة الاستبانة بشكل جيد.

جدول (2)

توزيع مؤهل أفراد عينة الدراسة حسب نوع الرقابة

المؤهل	الرقابة				المجموع	
	داخلية		خارجية			
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
دون بكالوريوس	31	٪17.8	27	٪16.7	58	٪17.3
بكالوريوس	114	٪65.5	111	٪68.5	225	٪67.0
دبلوم عالي	9	٪5.2	5	٪3.1	14	٪4.2
ماجستير	18	٪10.3	17	٪10.5	35	٪10.4
دكتوراه	2	٪1.1	2	٪1.2	4	٪1.2
المجموع	174	٪100.0	162	٪100.0	336	٪100.0

4.1.2 التخصص العلمي :

يظهر من الجدول رقم (3) أن النسبة الأكبر من المستخدمين هم من تخصص المحاسبة ، حيث بلغ عددهم من موظفي وحدات الرقابة الداخلية (86) وبنسبة (49.4%) ، كما بلغ عددهم مـن الرقابة الخارجية (90) وبنسبة (55.6%) ، أما من كلتا العينتين فبلغ عـددهم (176) وبنسـبة (52.4%) وهذه نسب منطقية إذ إن معظم العاملين في الرقابة من ذوي تخصص المحاسبة وهذا يشير إلى أن عينة الدراسة يتمتعون بالمعرفة الأكاديمية اللازمة .

جدول (3)

توزيع تخصص أفراد عينة الدراسة حسب نوع الرقابة

التخصص	الرقابة				المجموع	
	داخلية		خارجية			
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
محاسبة	86	٪49.4	90	٪55.6	176	٪52.4
إدارة أعمال	34	٪19.5	16	٪9.9	50	٪14.9
علوم مالية ومصرفية	13	٪7.5	19	٪11.7	32	٪9.5
أخرى	41	٪23.6	37	٪22.8	78	٪23.2
المجموع	174	٪100.0	162	٪100.0	336	٪100.0

4.1.3 سنوات الخبرة في الرقابة

يظهر الجدول (4) أن النسبة الأكبر من المستجيبين هم من الذين تتراوح خبـراتهم مـن (6-10) سنوات حيث بلغ عددهم من مـوظفي وحـدات الرقابـة الداخليـة (52) وبنسـبة (29.9%) ، كما بلغ عددهم من الرقابة الخارجية (38) وبنسبة (23.5%) أما من كلتا العينتين فبلغ عددهم (90) وبنسبة (26.8%).

وعدد ذوي الخبرة الأكثر من (6) سنوات بلغ (133، 136 ، 269) للرقابات الداخليـة، والخارجية ،ولكلتا الرقابتين على التوالي، أي أن ما نسبته (76% ، 84% ، 80%) للرقابات أعلاه على التوالي يتمتعون بالخبرة الكافية للإجابة عن أسئلة الاستبانة .

جدول (4)

توزيع خبرة أفراد عينة الدراسة حسب نوع الرقابة

الخبرة	الرقابة				المجموع	
	داخلية		خارجية			
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
أقل من 5 سنوات	41	23.6٪	26	16.0٪	67	19.9٪
من 6 – 10 سنوات	52	29.9٪	38	23.5٪	90	26.8٪
من 11 – 15 سنة	28	16.1٪	26	16.0٪	54	16.1٪
من 16 – 20 سنة	25	14.4٪	34	21.0٪	59	17.6٪
أكثر من 20 سنة	28	16.1٪	38	23.5٪	66	19.6٪
المجموع	174	100.0٪	162	100.0٪	336	100.0٪

4.1.4 المسمى الوظيفي

يظهر الجدول (5) أن النسبة الأكبر من المستجيبين هم من المدققين والممارسين لأعمال التدقيق، ومن ضمنها التدقيق المحاسبي والمالي والإداري والفني، حيث بلغ عددهم من موظفي وحدات الرقابة الداخلية (116) مدققاً وبنسبة (66.9%) ، كما بلغ عددهم من الرقابة الخارجية (119) مدققاً وبنسبة (73.5%) أما عددهم من كلتا العينتين فبلغ عددهم (235) مدققاً وبنسبة (69.9%) وهذا يدل على أن هذه الفئة لديها المعرفة والفهم لمتغيرات الدراسة ، والإجابة عن فقرات الاستبانة بموضوعية وحيادية ،وهذا بدوره يعزز من صحة نتائج الدراسة .

أما موظفو الرقابة الداخلية الذين يشغلون أعمالا غير مالية ، مثل : المهندسين ، والأطباء والصيادلة فقد كانت نسبهم (14.4% ، 13.6% ،14%) على التوالي لكل من الرقابات الداخلية، والخارجية، وكلتا الرقابتين ، وهذا يدل على أن الجهات الرقابية تعين موظفين يحملون مؤهلات تتناسب وطبيعة أعمالها ، بالإضافة إلى أن تلك التخصصات تساهم في فهم طبيعة الأنشطة المختلفة في الوزارات والدوائر الحكوميه .

جدول (5)

توزيع المسمى الوظيفي لأفراد عينة الدراسة حسب نوع الرقابة

المسمى الوظيفي	الرقابة				المجموع	
	داخلية		خارجية			
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
مدير	15	٪8.6	2	٪1.2	17	٪5.1
رئيس قسم	18	٪10.3	19	٪11.7	37	٪11.0
مدقق	116	٪66.7	119	٪73.5	235	٪69.9
أخرى	25	٪14.4	22	٪13.6	47	٪14.0
المجموع	174	٪100.0	162	٪100.0	336	٪100.0

4.1.5 **العمر**

يظهر من الجدول (6) أن غالبية أفراد العينه تقع أعمارهم في فئه أكثر من(41 سنة) حيث بلغ عددهم من موظفي وحدات الرقابة الداخلية (54) وبنسبة (31%) كما بلغ عددهم من الرقابة الخارجية (63) وبنسبة (38.9%) ، أما من كلتا الرقابتين فقد بلغ عددهم (117) وبنسبة (34.8%) .

أما عدد الموظفين الذين تترواح أعمارهم من (26-40) سنه فبلغ (111،92، 203) من موظفي الرقابة الداخلية والخارجية وكلتا الرقابتين وبنسب (64% ، 57% ، 60%) على التوالي ، هذا يدل على ان افراد عينة الدراسة كانو موزعين توزيعا مناسبا على كل الفئات العمرية ،وهذا التوزيع يساهم في الوصول الى اراء جميع الفئات العمرية في موضوع هذه الدراسة .

جدول (6)

توزيع أعمار أفراد عينة الدراسة حسب نوع الرقابة

العمر	الرقابة				المجموع	
	داخلية		خارجية			
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
أقل من 25 سنة	9	٪5.2	7	٪4.3	16	٪4.8
من 26 – 30 سنة	43	٪24.7	33	٪20.4	76	٪22.6
من 31 – 35 سنة	44	٪25.3	34	٪21.0	78	٪23.2
من 36 – 40 سنة	24	٪13.8	25	٪15.4	49	٪14.6
أكثر من 41 سنة	54	٪31.0	63	٪38.9	117	٪34.8
المجموع	174	٪100.0	162	٪100.0	336	٪100.0

ومما سبق ، يتبين أن أفراد عينه الدراسة كانوا موزعين توزيعا مناسبا على كل الفئات العمرية ، وهذا التوزيع يساهم في الوصول إلى آراء جميع الفئات العمرية في موضوع هذه الدراسة .

4.1.6 الشهادات المهنية

يشير الجدول رقم (7) إلى أن عدد موظفي الرقابة الداخلية الذين يحملون شهادات مهنيه بلغ (9) وبنسبة (5%) ، كما بلغ عددهم من الرقابة الخارجية (7) وبنسبة (4%) أما من كلتا العينتين فبلغ عددهم (16) وبنسبة (4.7%) ، وأن نسبة الذين لا يحملون شهادات مهنية بلغت (94.8 % ،95.7 %، 95.2 %) ويشير هذا إلى ندرة حمله الشهادات المهنية للموظفين العاملين في الأعمال الرقابية ؛ لعدم توافر الحوافز المناسبة لحملة مثل هذه الشهادات ، وان الموظفين الحكوميين الذين يحصلون على شهادات مهنية خلال عملهم في القطاع الحكومي يتجهون للعمل في القطاع الخاص .

جدول (7)

توزيع متغير الدورات لدى أفراد عينة الدراسة حسب متغير الرقابة

العمر	الرقابة				المجموع	
	داخلية		خارجية			
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
CPA	**5**	**2.9**	**2**	**1.2**	**7**	**2.1**
JCPA	**4**	**2.3**	**5**	**3.01**	**9**	**2.7**
أخرى(لا يوجد)	**165**	**94.8**	**155**	**95.7**	**320**	**95.2**
	174	**%100.0**	**162**	**%100.0**	**336**	**%100.0**

4.2 تحليل البيانات

يتناول هذا الجزء عرض نتائج التحليل الإحصائي لإجابات أفراد عينة الدراسة عن فقرات الاستبانة ، إذ استخرجت المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لاحتياجات أفراد العينة حسب فقرات كل فرضية من فرضيات الدراسة ، ولخصت وفقا لتسلسل فقرات الاستبانة ، مع الأخذ بعين الاعتبار أن تدرج المقياس المستخدم في الدراسة كما يأتي :

جدول رقم (8)

تدرج المقياس المستخدم في الدراسة

درجة التأثير				
عالية جداً	مرتفعة	متوسطة	منخفضة	معدومة
(5)	(4)	(3)	(2)	(1)

واستنادا إلى ذلك ، فإن قيم المتوسطات الحسابية التي توصلت إليها الدراسة ، سيتعامل معها لتفسير البيانات على النحو الآتي :

اتجاهات أفراد العينة إيجابية للفقرات	اتجاهات أفراد العينة سلبية للفقرات
إذا كان المتوسط الحسابي أكبر من (3)	إذا كان المتوسط الحسابي (3) فأقل

قام الباحث بعكس الفقرات السلبية ذوات الأرقام (24 ،26 ، 27، من مجال تقييم المخاطر) بحيث أصبحت أوزان هذه الفقرات لأغراض التحليل الإحصائي ، وحتى تنسجم مع إتجاه باقي الفقرات على النحو الآتي :

درجة التأثير				
عالية جداً	مرتفعة	متوسطة	منخفضة	معدومة
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)

4.2.1 **البيئة الرقابية**

يبين الجدول(9) قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسبة المئوية لكل فقرة من فقرات مجال البيئة الرقابية، وباستعراض قيم النسب المئوية نجد أن الفقرة الأولى التي تنص على " تمتع موظفي الرقابة الداخلية بالنزاهة والقيم الأخلاقية " قد احتلت المرتبة الأولى بين فقرات المجال بمتوسط حسابي بلغ 4.29 وبنسبة مئوية بلغت 85.80 ٪ بينما احتلت الفقرة الثانية والعشرون التي تنص على "وجود حملة شهادات مهنية في جهاز الرقابة الداخلية المرتبه الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ 3.09 وبأهمية نسبية بلغت 61.80 ٪ ،كما بلغ المتوسط الحسابي للمجال ككل 3.66 وبأهمية نسبية بلغت 73.20٪ ، ويتضح من الجدول رقم (9) ان اتجاهات آراء عينة الرقابة الداخلية كانت ايجابية وذات قيمة عالية للفقرات (1 ، 2 ، 3 ، 11 ، 12) إذ أن متوسطاتها الحسابية كانت اكبر من قيمة الوسط الحسابي لآداة القياس وبفارق كبير ، وتشير هذه الفقرات إلى أن تمتع موظفي الرقابة الداخلية بالنزاهة والقيم الأخلاقية وكذلك أهمية الرقابة الداخلية وتبني سياسات من قبل الإدارة تمنع ارتكاب تصرفات غير سليمة ، وارتباط الرقابة الداخلية بالإدارة العليا ، واصدرا أنظمة وتعليمات شاملة تتصف بالدقة والوضوح تساهم في تفعيل الرقابة الداخلية .

كما تبين من الجدول رقم أعلاه إن أكثر الفقرات كانت اتجاهات عينة الدراسة لها متدنية وعلى الرغم من أهميتها، هي وجود حملة شهادات مهنية في جهاز الرقابة الداخلية وكـذلك سياسـات الحوافز والعلاوات والترقية لغرض تحسين الاداء .

جدول (9)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسبة المئوية لكل فقرة من فقرات مجال البيئة الرقابية (عينة الرقابة الداخلية ن=174)

الفقرة	المتوسط	الانحراف	النسبة المئوية	الترتيب في المجال
1. تمتع موظفي الرقابة الداخلية بالنزاهة والقيم الأخلاقية .	**4.29**	**0.78**	**85.80**	**1**
2. وجود اتجاه عام لدى الإدارة العليا يؤمن بأهمية الرقابة الداخلية .	**3.95**	**0.97**	**79.00**	**3**
3. قيام الإدارة العليا بتبني سياسات من شأنها منع الأفـراد من ارتكاب تصرفات غير سليمة.	**3.9**	**0.94**	**78.00**	**4**
4. توفر الكفاءة والمهنية العالية في موظفي الرقابة الداخلية للقيام بتنفيذ واجباتهم بدقة.	**3.83**	**1.02**	**76.60**	**6**
5. قيام الإدارة العليا بوضع وصف وظيفي يحدد الواجبات التي تتطلبها مختلف الوظائف.	**3.76**	**1.00**	**75.20**	**9**
6. قيام الإدارة العليا بعقد دورات تدريبية للموظفين بشكل دوري لرفع درجة الكفاءة لديهم وتحسين مهاراتهم .	**3.46**	**1.16**	**69.20**	**16**
7. وجود هيكل تنظيمي واضح وفعال يلائم حجم أعمال المؤسسة وطبيعتها.	**3.63**	**0.93**	**72.60**	**12**
8. وجود استقلالية للرقابة الداخلية عن الإدارات المالية .	**3.8**	**1.05**	**76.00**	**8**
9. وجود تسلسل إداري يوضح خطوط السلطة والمسـؤولية بحيث يمكن تحديد المسؤولية عن أي أخطاء أو مخالفات قـد تحدث.	**3.82**	**0.97**	**76.40**	**7**
10. قيام الإدارة بفرض عقوبات مشـددة عنـد اكتشـافها	**3.82**	**0.93**	**76.40**	**7**

لمخالفات الموظفين تدل على عدم الأمانة والنزاهة.				
11. ارتباط الرقابة الداخلية للجهات الحكومية بالإدارة العليا بشكل مباشر .	4.02	0.95	80.40	2
12. قيام الحكومة بإصدار أنظمة وتعليمات شاملة تتصف بالدقة والوضوح تساهم في تفعيل الرقابة الداخلية.	3.89	0.89	77.80	5
13. وجود نظام حوافز ملائم يعتمد على الأداء ويحافظ على بقاء الموظفين الأكفاء المؤهلين للقيام بالعمل .	3.34	1.18	66.80	18
14. تبني الإدارة السياسات والإجراءات المحاسبية الملائمة لعمل الدائرة .	3.64	0.91	72.80	11
15. تبني الإدارة لسياسات تمنع إعطاء مسؤوليات لعدد محدود من الموظفين.	3.47	0.88	69.40	15
16. وجود تبعية إدارية بحيث أن كل موظف يخضع لمسؤول معين يشرف عليه ويقيم أداءه	3.75	0.97	75.00	10
17. وجود تحديد واضح للصلاحيات والمسؤوليات وقنوات الاتصال بين الإدارات الفرعية وقيام المدقق بتوثيقها .	3.57	1.00	71.40	13
18. تعد إدارة الموارد البشرية المسؤول المباشر عن اختيار وتعيين الموظفين .	3.55	1.03	71.00	14
19. اختيار الموظفين على أساس تحليل الوظائف وتقدير المؤهلات اللازمة .	3.3	1.13	66.00	19
20. توجد في الوحدة الحكومية سياسة الحوافز والعلاوات والترقية بغرض تحسين الأداء .	3.28	1.16	65.60	20
21. قيام وحدات الرقابة الداخلية بممارسة المعايير الدولية للرقابة الداخلية .	3.37	1.15	67.40	17
22. وجود حملة شهادات مهنية في جهاز الرقابة الداخلية .	3.09	1.21	61.80	21
المجال ككل	3.66	0.68	73.20	

يبين الجدول(10) قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسب المئوية لكل فقرة من فقرات مجال البيئة الرقابية، وباستعراض قيم النسب المئوية نجد أن الفقرة الأولى التي تنص على " تمتع موظفي الرقابة الداخلية بالنزاهة والقيم الأخلاقية" قد احتلت المرتبة الأولى من بين فقرات المجال بمتوسط حسابي بلغ 3.87 وبنسبة مئوية بلغت 77.39 ٪ بينما احتلت الفقرة الحادية والعشرون التي تنص على "قيام وحدات الرقابة الداخلية بممارسة المعايير الدولية للرقابة الداخلية المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ 2.97 وبأهمية نسبية بلغت 59.38 ٪ ، كما بلغ المتوسط الحسابي للمجال ككل 3.45 وبأهمية نسبية بلغت 68.97٪ ، ويتضح من الجدول رقم (10) ان اتجاهات آراء عينة الرقابة الخارجية كانت ايجابية وذات قيمة عالية

للفقرات (1 ، 10 ، 12 ، 16) إذ أن متوسطاتها الحسابية كانت اكبر من قيمة الوسط الحسابي لأداة القياس وبفارق كبير.

وتشير هذه الفقرات الى ان تمتع موظفي الرقابة الداخلية بالنزاهة والقيم الاخلاقية وكذلك فرض عقوبات مشددة عند عدم النزاهة ، واصدار انظمة وتعليمات شامله تتصف بالدقة والوضوح ، وخضوع كل موظف لمسئول معين تساهم في تفعيل الرقابة الداخلية .

كما يتبين من الجدول رقم اعلاه ان اكثر الفقرات كانت اتجاهات عينة الدراسة متدنية لها وعلى الرغم من اهميتها هي" قيام وحدات الرقابة الداخلية بممارسة المعايير الدولية للرقابة الداخلية " وهذا يعني اجماع افراد العينة على وجود اهتمام ضعيف بهذا البند .

جدول (10)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسبة المئوية لكل فقرة من فقرات مجال البيئة الرقابية (عينة الرقابة الخارجية ن=162)

الفقرة	المتوسط	الانحراف	النسبة المئوية	الترتيب في المجال
1. تمتع موظفي الرقابة الداخلية بالنزاهة والقيم الأخلاقية .	3.87	0.89	77.39	1
2. وجود اتجاه عام لدى الإدارة العليا يؤمن بأهمية الرقابة الداخلية	3.58	0.98	71.68	5
3. قيام الإدارة العليا بتبني سياسات من شأنها منع الأفراد من ارتكاب تصرفات غير سليمة.	3.53	0.90	70.56	10
4. توفر الكفاءة والمهنية العالية في موظفي الرقابة الداخلية للقيام بتنفيذ واجباتهم بدقة.	3.53	1.04	70.68	9
5. قيام الإدارة العليا بوضع وصف وظيفي يحدد الواجبات التي تتطلبها مختلف الوظائف.	3.51	0.96	70.19	11
6. قيام الإدارة العليا بعقد دورات تدريبية للموظفين بشكل دوري لرفع درجة الكفاءة لديهم وتحسين مهاراتهم.	3.41	0.92	68.20	12
7. وجود هيكل تنظيمي واضح وفعال يلائم حجم وطبيعة أعمال المؤسسة .	3.55	1.06	70.93	8
8.وجود استقلالية للرقابة الداخلية عن الإدارات المالية .	3.41	1.21	68.20	12
9. وجود تسلسل إداري يوضح خطوط السلطة والمسؤولية بحيث يمكن تحديد المسؤولية عن أي أخطاء أو مخالفات قد تحدث.	3.58	0.97	71.55	6
10. قيام الإدارة بفرض عقوبات مشددة عند اكتشافها	3.60	0.95	72.05	4

لمخالفات الموظفين تدل على عدم الأمانة والنزاهة.				
11. ارتباط الرقابة الداخلية للجهات الحكومية بالإدارة العليا بشكل مباشر .	3.57	1.14	71.30	7
12. قيام الحكومة بإصدار أنظمة وتعليمات شاملة تتصف بالدقة والوضوح و تساهم في تفعيل الرقابة الداخلية.	3.84	0.91	76.89	2
13. وجود نظام حوافز ملائم يعتمد على الأداء ويحافظ على بقاء الموظفين الأكفاء المؤهلين للقيام بالعمل .	3.15	1.11	62.98	16
14. تبني الإدارة السياسات والإجراءات المحاسبية الملائمة لعمل الدائرة .	3.53	0.84	70.56	10
15. تبني الإدارة لسياسات تمنع إعطاء مسؤوليات لعدد محدود من الموظفين.	3.39	0.90	67.83	13
16. وجود تبعية إدارية بحيث أن كل موظف يخضع لمسؤول معين يشرف عليه ويقيم أداءه .	3.65	0.90	72.92	3
17. وجود تحديد واضح للصلاحيات والمسؤوليات وقنوات الاتصال بين الإدارات الفرعية وقيام المدقق بتوثيقها .	3.53	0.87	70.56	10
18. تعد إدارة الموارد البشرية المسؤول المباشر عن اختيار الموظفين وتعيينهم .	3.25	1.17	65.09	14
19. اختيار الموظفين على أساس تحليل الوظائف وتقدير المؤهلات اللازمة .	3.11	1.15	62.24	17
20. توجد في الوحدة الحكومية سياسة الحوافز والعلاوات والترقية بغرض تحسين الأداء .	3.22	1.06	64.35	15
21. قيام وحدات الرقابة الداخلية بممارسة المعايير الدولية للرقابة الداخلية .	2.97	1.24	59.38	19
22. وجود حملة شهادات مهنية في جهاز الرقابة الداخلية	3.09	1.18	61.86	18
البيئة الرقابية	3.45	0.73	68.97	

يبين الجدول(11) قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسب المئوية لكل فقرة من فقرات مجال البيئة الرقابية وباستعراض قيم النسب المئوية نجد أن الفقرة الأولى التي تنص على " تمتع الرقابة الداخلية بالنزاهة والقيم الاخلاقية" قد احتلت المرتبة الأولى بين فقرات المجال بمتوسط حسابي 4.08 وبنسبة مئوية بلغت 81.67 ٪ بينما احتلت الفقرة الثانية والعشرون التي تنص " وجود حملة شهادات مهنية في جهاز الرقابة الداخلية " المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي 3.09 وبأهمية نسبية بلغت 61.85 ٪ .

كما بلغ المتوسط الحسابي للمجال ككل 3.56 وبأهمية نسبية بلغت 71.20٪ ، ويتضح من الجدول رقم (11) أن اتجاهات آراء عينة الرقابة الخارجية كانت ايجابية وذات قيمة عالية للفقرات (1 ، 12) إذ أن متوسطاتها الحسابية كانت اكبر من قيمة الوسط الحسابي لآداة القياس وبفارق كبير.

وتشير هذه الفقرات إلى أن تمتع موظفي الرقابة الداخلية بالنزاهة والقيم الأخلاقية وكذلك إصدار أنظمة وتعليمات شاملة من قبل الحكومة تساهم في فاعلية الرقابة الداخلية ، بينما كانت اتجاهات عينة الدراسة متدنية لبند " وجود حملة شهادات مهنية في جهاز الرقابة الداخلية "مما يدل على عدم الاهتمام بها وعلى الرغم من اهميتها .

جدول (11)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسبة المئوية لكل فقرة من فقرات مجال البيئة الرقابية (الرقابة ككل) ن=336

الفقرة	المتوسط	الانحراف	النسبة المئوية	الترتيب في المجال
1. تمتع موظفي الرقابة الداخلية بالنزاهة والقيم الأخلاقية .	4.08	0.86	81.67	1
2. وجود اتجاه عام لدى الإدارة العليا يؤمن بأهمية الرقابة الداخلية .	3.78	0.99	75.54	4
3. قيام الإدارة العليا بتبني سياسات من شأنها منع الأفراد من ارتكاب تصرفات غير سليمة.	3.72	0.94	74.40	5
4. توفر الكفاءة والمهنية العالية في موظفي الرقابة الداخلية للقيام بتنفيذ واجباتهم بدقة.	3.69	1.04	73.75	8

5. قيام الإدارة العليا بوضع وصف وظيفـــي يحـــدد الواجبات التي تتطلبها مختلف الوظائف.	3.64	0.99	72.74	9
6. قيام الإدارة العليا بعقد دورات تدريبية للموظفين بشكل دوري لرفع درجة الكفاءة لـــديهم وتحســـين مهاراتهم .	3.44	1.05	68.75	14
7. وجود هيكل تنظيمي واضح وفعال يلائـــم حجـــم وطبيعة أعمال المؤسسة .	3.59	0.99	71.85	11
8. وجود استقلالية للرقابة الداخليـــة عـــن الإدارات المالية .	3.61	1.15	72.26	10
9. وجود تسلسل إداري يوضح خطـــوط الســـلطة والمسؤولية بحيث يمكن تحديد المسؤولية عـــن أي أخطاء أو مخالفات قد تحدث .	3.71	0.97	74.11	6
10. قيام الإدارة بفـــرض عقوبـــات مشـــددة عنـــد اكتشافها لمخالفات الموظفين تدل على عدم الأمانـــة والنزاهة.	3.72	0.95	74.40	5
11. ارتباط الرقابة الداخليـــة للجهـــات الحكوميـــة بالإدارة العليا بشكل مباشر .	3.80	1.07	76.07	3
12. قيام الحكومة بإصدار أنظمة وتعليمات شـــاملة تتصف بالدقة والوضوح تساهم في تفعيـــل الرقابـــة الداخلية.	3.86	0.90	77.26	2
13. وجود نظام حوافز ملائـــم يعتمـــد علـــى الأداء ويحافظ على بقاء الموظفين الأكفاء المؤهلين للقيـــام بالعمل .	3.26	1.15	65.12	16
14. تبني الإدارة السياسات والإجراءات المحاســـبية الملائمة لعمل الدائرة .	3.59	0.88	71.73	12
15. تبني الإدارة لسياسات تمنع إعطاء مســـؤوليات لعدد محدود من الموظفين.	3.43	0.89	68.69	15
16. وجود تبعية إدارية بحيث أن كل موظف يخضع لمسؤول معين يشرف عليه ويقيم أداءه .	3.70	0.93	73.99	7
17. وجود تحديد واضح للصلاحيات والمســـؤوليات وقنوات الاتصال بين الإدارات الفرعية وقيام المـــدقق بتوثيقها .	3.55	0.94	71.01	13
18. تعد إدارة الموارد البشرية المســـؤول المباشـــر عن اختيار وتعيين الموظفين .	3.41	1.11	68.15	17
19. اختيار الموظفين على أساس تحليـــل الوظـــائف وتقدير المؤهلات اللازمة .	3.21	1.14	64.29	19
20. توجد في الوحدة الحكوميـــة سياســـة الحـــوافز والعلاوات والترقية بغرض تحسين الأداء .	3.25	1.11	65.06	18

21. قيام وحدات الرقابة الداخلية بممارسة المعـــايير الدولية للرقابة الداخلية .	3.18	1.21	63.63	20
22. وجود حملة شهادات مهنية في جهاز الرقابة الداخلية .	3.09	1.19	61.85	21
البيئة الرقابية	3.56	0.71	71.20	

4.2.2 **تقييم المخاطر**

يبين الجدول(12) قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسبة المئوية لكل فقرة من فقرات مجال تقييم المخاطر، وباستعراض قيم النسب المئوية نجد أن الفقرة الثانيـــة والتـــي تنص على " يتم تركيز الرقابة الداخلية على جانب النفقات أكثر من الجوانب الأخرى" قد احتلت المرتبة الأولى من بين فقرات المجال بمتوسط حسابي بلغ 3.92 وبنسبة مئوية بلغت 78.40٪ حيث تساهم بشكل كبير في فاعلية الرقابة الداخلية ،بينما احتلت الفقرة الخامسة التي تنص "إساءة استخدام سلطة الرقابة الداخلية في الجهات الحكومية" المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ 3.24 وبأهمية نسبية بلغت 64.80 ٪ ، على الرغم من أهميتها ، وكذلك وجـــود بنـــود أخـــرى ذات اتجاهات متدنية كالبنود ذوات الأرقام (13 ، 15 ، 19 ، 20 ، 21) ذات تأثر ضـــعيف علـــى فاعلية الرقابة الداخلية مع العلم بأنها إجراءات رقابية مهمة . كما بلغ المتوسط الحسابي للمجال ككل 3.61 وبأهمية نسبية بلغت 72.20٪

جدول (12)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسبة المئوية لكل فقرة من فقرات مجال تقييم المخاطر(عينة الرقابة الداخلية ن=174)

الفقرة	المتوسط	الانحراف	النسبة المئوية	الترتيب في المجال
23. وجود مهمات وأهداف واضحة للوزارة /للدائرة	3.79	0.92	75.80	4
24. يتم تركيز الرقابة الداخليـــة علـــى جانـــب	3.92	2.59	78.40	1

النفقات أكثر من الجوانب الأخرى .				
25. تخصيص الموارد من قبل الإدارة العليا حسب الأولويات.	3.53	0.87	70.60	7
26. وجود تجاوز للرقابة الداخلية في الجهات الحكومية من قبل الإدارة العليا.	3.33	0.98	66.60	11
27. إساءة استخدام سلطة الرقابة الداخلية في الجهات الحكومية.	3.24	1.09	64.80	12
28. وجود تقدير للأخطار المتمثلة في الخطأ البشري .	3.34	0.92	66.80	10
29. وجود تحديد للمخاطر التي تؤثر في تحقيق أهداف الوحدة الحكومية .	3.43	0.88	68.60	9
30. إتباع إجراءات واضحة لحماية اللوازم والسجلات من الاختلاس والتلف والضياع.	3.83	0.94	76.60	3
31. شمول كافة المعاملات المالية داخل الموازنة وخارجها لعمليات الرقابة .	3.91	0.94	78.20	2
32. قيام الإدارة بتحديد فعال للأخطار يساهم في تخفيض حجم الأدلة التي يجمعها المدقق.	3.52	0.88	70.40	8
33. وجود رقابة داخلية على المشتريات الحكومية .	3.74	0.92	74.80	6
34. إتباع إجراءات واضحة لعدم الجمع بين مدقق حسابات البنك وأمين الصندوق ومعتمد الصرف .	3.78	0.94	75.60	5
الإجمالي ككل	3.61	0.60	72.20	

يبين الجدول(13) قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسب المئوية لكل فقرة من فقرات مجال تقييم المخاطر ، وباستعراض قيم النسب المئوية نجد أن الفقرة الثانية والتي تنص على " يتم تركيز الرقابة الداخلية على جانب النفقات أكثر من الجوانب الأخرى" قد احتلت المرتبة الأولى من بين فقرات المجال بمتوسط حسابي بلغ 3.66 وبنسبة مئوية بلغت 73.17٪ ، حيث تساهم بشكل كبير في فاعلية الرقابة الداخلية ،بينما احتلت الفقرة السادسة التي تنص "وجود تقدير للأخطار المتمثلة في الخطأ البشري"المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ 3.24 وبأهمية نسبية بلغت 64.72 % ، على الرغم من أهميتها ، كما يوجد بنود ذو اتجاهات متدنية كالبنود ذوات الارقام (25 ، 27 ، 29) مما يعني تأثيرها الضعيف على فاعلية الرقابة الداخلية ، كما بلغ المتوسط الحسابي للمجال ككل 3.44 وبأهمية نسبية بلغت 68.88٪.

جدول (13)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسبة المئوية لكل فقرة من فقرات مجال تقييم المخاطر (عينة الرقابة الخارجية ن=162)

الفقرة	المتوسط	الانحراف	النسبة المئوية	الترتيب في المجال
23. وجود مهمات وأهداف واضحة للوزارة /للدائرة	3.57	0.90	71.43	3
24. يتم تركيز الرقابة الداخلية على جانب النفقات أكثر من الجوانب الأخرى .	3.66	0.80	73.17	1
25. تخصيص الموارد من قبل الإدارة العليا حسب الأولويات.	3.31	0.94	66.21	9
26. وجود تجاوز للرقابة الداخلية في الجهات الحكومية من قبل الإدارة العليا.	3.53	1.03	70.56	5
27. إساءة استخدام سلطة الرقابة الداخلية في الجهات الحكومية.	3.27	1.04	65.34	10
28. وجود تقدير للأخطار المتمثلة في الخطأ البشري .	3.24	0.92	64.72	12
29. وجود تحديد للمخاطر التي تؤثر في تحقيق أهداف الوحدة الحكومية .	3.25	0.95	65.09	11
30. إتباع إجراءات واضحة لحماية اللوازم والسجلات من الاختلاس والتلف والضياع.	3.45	1.04	69.07	7
31. شمول كافة المعاملات المالية داخل الموازنة وخارجها لعمليات الرقابة .	3.59	1.02	71.80	2
32. قيام الإدارة بتحديد فعال للأخطار يساهم في تخفيض حجم الأدلة التي يجمعها المدقق.	3.43	0.96	68.57	8
33. وجود رقابة داخلية على المشتريات الحكومية .	3.47	1.02	69.32	6
34. إتباع إجراءات واضحة لعدم الجمع بين مدقق حسابات البنك وأمين الصندوق ومعتمد الصرف .	3.57	1.00	71.30	4
تقييم المخاطر	3.44	0.63	68.88	

يبين الجدول(14)قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسب المئوية لكل فقرة من فقرات مجال تقييم المخاطر، وباستعراض قيم النسب المئوية نجد أن الفقرة الثانية التي تنص على " يتم تركيز الرقابة الداخلية على جانب النفقات أكثر من الجوانب الأخرى" قد احتلت المرتبة الأولى من بين فقرات المجال بمتوسط حسابي بلغ 3.79 وبنسبة مئوية بلغت 75.77٪

حيث تساهم بشكل كبير في فاعلية الرقابة الداخلية ،بينما احتلت الفقرة الخامسة التي تنص على " إساءة استخدام سلطة الرقابة الداخلية في الجهات الحكومية " المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي 3.25 وبأهمية نسبية بلغت 64.94 ٪ ، بالاضافة الى البنود ذوات الارقام (25 ، 26 ، 28 ،29) مما يعني تأثيرها الضعيف على فاعلية الرقابة الداخلية على الرغم من أهميتها .

كما بلغ المتوسط الحسابي للمجال ككل 3.53 وبأهمية نسبية بلغت 70.63٪

جدول (14)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسبة المئوية لكل فقرة من فقرات مجال تقييم المخاطر (الرقابة ككل) ن=336

الفقرة	المتوسط	الانحراف	النسبة المئوية	الترتيب في المجال
23.وجود مهمات وأهداف واضحة للوزارة /للدائرة	3.68	0.92	73.69	3
24.يتم تركيز الرقابة الداخلية على جانب النفقات أكثر من الجوانب الأخرى .	3.79	1.95	75.77	1
25. تخصيص الموارد من قبل الإدارة العليا حسب الأولويات.	3.43	0.91	68.51	8
26. وجود تجاوز للرقابة الداخلية في الجهات الحكومية من قبل الإدارة العليا.	3.43	1.00	68.51	8
27. إساءة استخدام سلطة الرقابة الداخلية في الجهات الحكومية.	3.25	1.06	64.94	11
28. وجود تقدير للأخطار المتمثلة في الخطأ البشري .	3.29	0.92	65.77	10
29. وجود تحديد للمخاطر التي تؤثر في تحقيق أهداف الوحدة الحكومية .	3.35	0.92	66.96	9
30. إتباع إجراءات واضحة لحماية اللوازم والسجلات من الاختلاس والتلف والضياع.	3.65	1.00	73.04	5
31. شمول كافة المعاملات المالية داخل	3.76	0.99	75.12	2

الموازنة وخارجها لعمليات الرقابة .				
32. قيام الإدارة بتحديد فعال للأخطار يساهم في تخفيض حجم الأدلة التي يجمعها المدقق.	3.48	0.92	69.52	7
33.وجـود رقابـة داخليـة علـى المشـتريات الحكومية .	3.61	0.98	72.26	6
34. إتباع إجراءات واضحة لعدم الجمـع بـين مدقق حسابات البنك وأمين الصندوق ومعتمـد الصرف .	3.67	0.97	73.45	4
تقييم المخاطر	3.53	0.62	70.63	

4.2.3 **المعلومات والاتصالات**

يبين الجدول(15) قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسبة المئوية لكل فقرة من فقرات مجال المعلومات والاتصالات، وباستعراض قيم النسب المئوية نجد أن الفقرة الأولى التي تنص على " إجراءات الرقابة الداخلية تحد من تسجيل أي معاملات ماليه غير حقيقية " قد احتلت المرتبة الأولى بين فقرات المجال بمتوسط حسابي بلغ 3.96 وبنسـبة مئويـة بلغـت 79.20٪ ، حيث تشير الى ان الرقابة الداخلية تساهم في الحد من تسجيل أي معاملات ماليـة غير حقيقية ،بينما احتلت الفقرة العاشرة التي تنص على "وجود نظام محاسبي آلي معتمـد مـن وزير المالية" المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي 3.48 وبأهمية نسبية بلغت 69.60 ٪ ، مما يدل على وجود اهتمام ضـعيف بالانظمـة المحاسـبية، بالاضـافة الـى البنـود ذوات الارقـام (37 ، 41، 42 ، 45) والمتمثلة في تزود الرقابة الداخليـة الادارة والمـوظفين بالمعلومـات الملائمة ، ووجود نظام ملائم للاتصالات ، ووصول المعلومات بالوقـت المناسـب ، ووجـود اجراءات من اجل المحافظة على امن المعلومات المحاسبية .

كما بلغ المتوسط الحسابي للمجال ككل 3.71 وبأهمية نسبية بلغت 74.20٪

جدول (15)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسبة المئوية لكل فقرة من فقرات مجال المعلومات والاتصالات (عينة الرقابة الداخلية ن=174)

الفقرة	المتوسط	الانحراف	النسبة المئوية	الترتيب في المجال
35. إجراءات الرقابة الداخلية تحد من تسجيل أي معاملات مالية غير حقيقية.	3.96	0.90	79.20	1
36. وجود رقابة داخلية على العمليات التي تم تسجيلها	3.88	0.89	77.60	2
37. تزود الرقابة الداخلية الإدارة والموظفين بالمعلومات الملائمة.	3.65	1.01	73.00	7
38. تساهم الرقابة الداخلية بسلامة تنفيذ التوجيه المحاسبي .	3.76	0.95	75.20	5
39. تساهم الرقابة الداخلية بصحة المعاملات المحاسبية ودقتها.	3.81	0.95	76.20	4
40. مساهمة الرقابة الداخلية بصحة الخلاصات الحسابية يؤدي إلى تقديم الحساب الختامي للدولة بالوقت المناسب .	3.83	0.95	76.60	3
41. يوجد نظام ملائم للاتصالات بين كل أقسام الوحدة الحكومية .	3.63	0.96	72.60	8
42. تصل المعلومات في الوقت المناسب للاتجاهات ذات العلاقة .	3.59	1.04	71.80	9
43. وجود إجراءات رقابة في النظام المحاسبي تمنع تعديل عمليات سبق تسجيلها.	3.68	1.01	73.60	6
44. وجود نظام محاسبي آلي معتمد من وزير المالية .	3.48	1.19	69.60	10
45. وجود إجراءات من أجل المحافظة على أمن المعلومات الحاسوبية .	3.59	1.14	71.80	9
الإجمالي ككل	3.71	0.77	74.20	

يبين الجدول(16) قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسب المئوية لكل فقرة من فقرات مجال المعلومات والاتصالات، وباستعراض قيم النسب المئوية نجد أن الفقرة الأولى والتي تنص على " إجراءات الرقابة الداخلية تحد من تسجيلات أي معاملات مالية غير حقيقية " قد احتلت المرتبة الأولى بين فقرات المجال بمتوسط حسابي 3.55 وبنسبة مئوية بلغت 71.06٪ ، حيث تشير الى ان الرقابة الداخلية تساهم في الحد من تسجيل أي معاملات مالية غير حقيقية ، بينما احتلت الفقرة الثامنة التي تنص على "تصل المعلومات في الوقت المناسب

للاتجاهات ذات العلاقة" المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ 3.29 وبأهمية نسبية بلغت 65.84 ٪ مما يدل على ان وصول المعلومات في الوقت المناسب ذات اهتمام ضعيف .

كما بلغ المتوسط الحسابي للمجال ككل 3.47 وبأهمية نسبية بلغت 69.49٪

جدول (16)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسبة المئوية لكل فقرة من فقرات مجال المعلومات والاتصالات (عينة الرقابة الخارجية ن=162)

الفقرة	المتوسط	الانحراف	النسبة المئوية	الترتيب في المجال
35. إجراءات الرقابة الداخلية تحد من تسجيل أي معاملات مالية غير حقيقية.	3.55	0.91	71.06	1
36. وجود رقابة داخلية على العمليات التي تم تسجيلها	3.53	0.90	70.68	2
37. تزود الرقابة الداخلية الإدارة والموظفين بالمعلومات الملائمة.	3.38	0.91	67.58	9
38. تساهم الرقابة الداخلية بسلامة تنفيذ التوجيه المحاسبي .	3.45	0.95	68.94	8
39. تساهم الرقابة الداخلية بصحة المعاملات المحاسبية ودقتها.	3.50	0.94	70.06	6
40. مساهمة الرقابة الداخلية بصحة الخلاصات الحسابية يؤدي إلى تقديم الحساب الختامي للدولة بالوقت المناسب .	3.53	0.99	70.56	3
41. يوجد نظام ملائم للاتصالات بين كل أقسام الوحدة الحكومية .	3.48	0.85	69.57	7
42. تصل المعلومات في الوقت المناسب للاتجاهات ذات العلاقة .	3.29	1.05	65.84	10
43. وجود إجراءات رقابة في النظام المحاسبي تمنع تعديل عمليات سبق تسجيلها.	3.52	1.03	70.31	6
44. وجود نظام محاسبي آلي معتمد من وزير المالية .	3.48	1.01	69.57	7
45. وجود إجراءات من أجل المحافظة على أمن المعلومات الحاسوبية .	3.51	1.01	70.19	4
الإجمالي ككل	3.47	0.75	69.49	

يبين الجدول(17) قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسب المئوية لكل فقـرة مـن فقرات مجال المعلومات والاتصالات، وباستعراض قيم النسب المئوية نجد أن الفقرة الأولى التي تنص على " إجراءات الرقابة الداخلية تحد من تسجيلات أي معاملات مالية غير حقيقيـة" قـد احتلت المرتبة الأولى من بين فقرات المجال بمتوسط حسابي بلغ 3.76 وبنسبة مئوية بلغـت 75.30٪ ، حيث تشير الى ان الرقابة الداخلية تساهم في الحد من تسجيل أي معاملات ماليـة غير حقيقية ، بينما احتلت الفقرة الثامنة التي تنص "تصل المعلومـات فـي الوقـت المناسـب للاتجاهات ذات العلاقة " المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ 3.44 وبأهمية نسـبية بلغـت 68.87 ٪ ،مما يدل على ان وصول المعلومات في الوقت المناسب ذات اهتمام ضعيف .

كما بلغ المتوسط الحسابي للمجال ككل 3.60 وبأهمية نسبية بلغت 71.96٪

جدول (17)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسبة المئوية لكل فقرة من فقرات مجال المعلومات والاتصالات (الرقابة ككل) ن=336

الفقرة	المتوسط	الانحراف	النسبة المئوية	الترتيب في المجال
35. إجراءات الرقابة الداخلية تحد من تسجيل أي معاملات مالية غير حقيقية.	3.76	0.92	75.30	1
36. وجود رقابة داخلية على العمليات التي تم تسجيلها	3.71	0.91	74.29	2
37. تزود الرقابة الداخلية الإدارة والموظفين بالمعلومات الملائمة.	3.52	0.97	70.42	9
38. تساهم الرقابة الداخلية بسلامة تنفيذ التوجيه المحاسبي .	3.61	0.96	72.20	5
39. تساهم الرقابة الداخلية بصحة المعاملات المحاسبية ودقتها.	3.66	0.95	73.27	4
40. مساهمة الرقابة الداخلية بصحة الخلاصات الحسابية يؤدي إلى تقديم الحساب الختامي للدولة بالوقت المناسب	3.68	0.98	73.63	3
41. يوجد نظام ملائم للاتصالات بين كل	3.56	0.91	71.13	7

				أقسام الوحدة الحكومية .
11	68.87	1.06	3.44	42. تصل المعلومات في الوقت المناسب للاتجاهات ذات العلاقة .
6	72.02	1.02	3.60	43. وجود إجراءات رقابة في النظام المحاسبي تمنع تعديل عمليات سبق تسجيلها.
10	69.52	1.10	3.48	44. وجود نظام محاسبي آلي معتمد من وزير المالية .
8	70.95	1.08	3.55	45. وجود إجراءات من أجل المحافظة على أمن المعلومات الحاسوبية .
	71.96	0.77	3.60	المعلومات والاتصال

4.2.4 الأنشطة الرقابية:

يبين الجدول(18) قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسبة المئوية لكل فقرة من فقرات مجال الأنشطة الرقابية، وباستعراض قيم النسب المئوية نجد أن الفقرة الثالثة التي تنص على " يتم عرض كافة مستندات الصرف على الرقابة الداخلية قبل عرضها على الجهات الرقابية الأخرى " والفقرة العاشرة التي تنص على "يوجد مدقق/ قسم تدقيق مرتبط بالإدارة المالية يقوم بتدقيق المعاملات المالية" قد احتلتا المرتبة الأولى من بين فقرات المجال بمتوسط حسابي بلغ 3.92 وبنسبة مئوية بلغت 78.40٪ ، مما يدل بان عرض كافة مستندات الصرف على الرقابة الداخلية يساهم بشكل كبير في فاعلية الرقابة الداخلية ، بينما احتلت الفقرة الثانية عشر التي تنص على "قيام الإدارة بتحديد انحرافات الأداء الفعلي على الأداء المخطط في الموازنات التقديرية" المرتبة الاخيره بمتوسط حسابي بلغ 3.61 وبأهمية نسبية بلغت 72.20 ٪ كما بلغ المتوسط الحسابي للمجال ككل 3.76 وبأهمية نسبية بلغت 75.20٪ ، حيث أن اهتمام الإدارة بتحديد انحرافات الأداء الفعلي عن المخطط في الموازنات التقديرية قد لاقى اهتمام ضعيف في تطبيقه وعلى الرغم من أهميته الكبيرة كاجراء رقابي .

جدول (18)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسبة المئوية لكل فقرة من فقرات مجال الأنشطة الرقابية (عينة الرقابة الداخلية ن=174)

الترتيب في المجال	النسبة المئوية	الانحراف	المتوسط	الفقرة
6	75.20	0.96	3.76	46. يوجد فصل ملائم بين وظائف الرقابة

الداخلية .				
47. توجد دقة في تفويض العمليات والأنشطة لموظفي الرقابة الداخلية.	3.63	0.95	72.60	10
48. يتم عرض كافة مستندات الصرف على الرقابة الداخلية قبل عرضها على الجهات الرقابية الأخرى .	3.92	1.02	78.40	1
49. تتوافر رقابة مادية بمستوى عالٍ على أصول الجهات الحكومية (الجرد الفعلي) .	3.77	0.99	75.40	5
50. يوجد دليل لإجراءات العمل في وحدات الرقابة الداخلية.	3.7	1.10	74.00	8
51. يوجد تفويض ملائم للعمليات المالية والأنشطة.	3.64	1.00	72.80	9
52. تستخدم أوراق العمل لتوثيق المهمات الرقابية	3.74	0.97	74.80	7
53. ينظم مدير وحدة الرقابة الداخلية العمل ويوزعه ويشرف على الموظفين .	3.89	1.02	77.80	2
54. تجمع أدلة كافية ومناسبة عن الأعمال التي يقوم بها موظفو الرقابة	3.78	0.96	75.60	4
55. يوجد مدقق / قسم تدقيق مرتبط بالإدارة المالية يقوم بتدقيق المعاملات المالية .	3.92	0.90	78.40	1
56. قيام الإدارة بتقييم أدائها الحالي بالاعتماد على معايير تقييم علمية وموضوعية .	3.79	1.00	75.80	3
57. قيام الإدارة بتحديد انحرافات الأداء الفعلي عن الأداء المخطط في الموازنات التقديرية.	3.61	1.00	72.20	11
الإجمالي ككل	3.76	0.77	75.20	

يبين الجدول(19) قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسب المئوية لكل فقرة من فقرات مجال الأنشطة الرقابية، وباستعراض قيم النسب المئوية نجد أن الفقرة الثالثة التي تنص على " يتم عرض كافة مستندات الصرف على الرقابة الداخلية قبل عرضها على الجهات الرقابية الأخرى ".قد احتلت المرتبة الأولى من بين فقرات المجال بمتوسط حسابي بلغ 3.63

وبنسبة مئوية بلغت 72.67٪ ، مما يدل بان عرض كافة مستندات الصرف على الرقابة الداخلية يساهم بشكل كبير في فاعلية الرقابة الداخلية ، بينما احتلت الفقرة الثانية عشرة التي تنص على "قيام الإدارة بتحديد انحرافات الأداء الفعلي على الأداء المخطط في الموازنات التقديرية" المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ 3.32 وبأهمية نسبية بلغت 66.34 ٪ ، حيث أن اهتمام الإدارة بتحديد انحرافات الأداء الفعلي عن المخطط في الموازنات التقديرية قد لاقى اهتمام ضعيف في تطبيقه وعلى الرغم من أهميته كاجراء رقابي .

كما بلغ المتوسط الحسابي للمجال ككل 3.43 وبأهمية نسبية بلغت 68.65٪

جدول (19)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسبة المئوية لكل فقرة من فقرات مجال الأنشطة الرقابية (عينة الرقابة الخارجية ن=162)

الفقرة	المتوسط	الانحراف	النسبة المئوية	الترتيب في المجال
46. يوجد فصل ملائم بين وظائف الرقابة الداخلية .	**3.47**	**1.02**	**69.32**	**3**
47. توجد دقة في تفويض العمليات والأنشطة لموظفي الرقابة الداخلية.	**3.43**	**0.93**	**68.70**	**6**
48. يتم عرض كافة مستندات الصرف على الرقابة الداخلية قبل عرضها على الجهات الرقابية الأخرى .	**3.63**	**1.00**	**72.67**	**1**
49. تتوافر رقابة مادية بمستوى عالٍ على أصول الجهات الحكومية (الجرد الفعلي) .	**3.44**	**0.91**	**68.82**	**5**
50. يوجد دليل لإجراءات العمل في وحدات الرقابة الداخلية.	**3.47**	**1.05**	**69.32**	**3**
51. يوجد تفويض ملائم للعمليات المالية والأنشطة	**3.45**	**0.99**	**68.94**	**4**

52. تستخدم أوراق العمل لتوثيق المهمات الرقابية	3.37	1.06	67.45	8
53. ينظم مدير وحدة الرقابة الداخلية العمل ويوزعه ويشرف على الموظفين .	3.35	0.95	66.96	10
54. تجمع أدلة كافية ومناسبة عن الأعمال التي يقوم بها موظفو الرقابة .	3.35	0.90	67.08	9
55. يوجد مدقق / قسم تدقيق مرتبط بالإدارة المالية يقوم بتدقيق المعاملات المالية .	3.53	0.92	70.68	2
56. قيام الإدارة بتقييم أدائها الحالي بالاعتماد على معايير تقييم علمية وموضوعية .	3.38	1.00	67.58	7
57. قيام الإدارة بتحديد انحرافات الأداء الفعلي عن الأداء المخطط في الموازنات التقديرية.	3.32	0.95	66.34	11
الأنشطة الرقابية	3.43	0.75	68.65	

يبين الجدول(20) قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسب المئوية لكل فقرة من فقرات مجال الأنشطة الرقابية، وباستعراض قيم النسب المئوية نجد أن الفقرة الثالثة التي تنص على " يتم عرض كافة مستندات الصرف على الرقابة الداخلية قبل عرضها على الجهات الرقابية الأخرى ".قد احتلت المرتبة الأولى من بين فقرات المجال بمتوسط حسابي بلغ 3.78 وبنسبة مئوية بلغت 75.60٪ ، مما يدل بان عرض كافة مستندات الصرف على الرقابة الداخلية يساهم بشكل كبير في فاعلية الرقابة الداخلية ، بينما احتلت الفقرة الثانية عشرة التي تنص على "قيام الإدارة بتحديد انحرافات الأداء الفعلي على الأداء المخطط في الموازنات التقديرية" المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ 3.47 وبأهمية نسبية بلغت 69.40 ٪ ، حيث أن اهتمام الإدارة بتحديد انحرافات الأداء الفعلي عن المخطط في الموازنات التقديرية قد لاقى اهتمام ضعيف في تطبيقه وعلى الرغم من أهميته الكبيرة كاجراء رقابي .

كما بلغ المتوسط الحسابي للمجال ككل 3.61 وبأهمية نسبية بلغت 72.11٪

جدول (20)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسبة المئوية لكل فقرة من فقرات مجال الأنشطة الرقابية (الرقابة ككل) ن=336

الفقرة	المتوسط	الانحراف	النسبة المئوية	الترتيب في المجال
46. يوجد فصل ملائم بين وظائف الرقابة الداخلية .	3.62	0.99	72.38	4
47. توجد دقة في تفويض العمليات والأنشطة لموظفي الرقابة الداخلية.	3.54	0.94	70.71	10
48. يتم عرض كافة مستندات الصرف على الرقابة الداخلية قبل عرضها على الجهات الرقابية الأخرى .	3.78	1.02	75.60	1
49. تتوافر رقابة مادية بمستوى عالٍ على أصول الجهات الحكومية (الجرد الفعلي) .	3.61	0.96	72.26	5
50. يوجد دليل لإجراءات العمل في وحدات الرقابة الداخلية.	3.59	1.08	71.85	6
51. يوجد تفويض ملائم للعمليات المالية والأنشطة	3.55	1.00	71.01	9
52. تستخدم أوراق العمل لتوثيق المهمات الرقابية	3.57	1.03	71.31	8
53. ينظم مدير وحدة الرقابة الداخلية العمل ويوزعه ويشرف على الموظفين .	3.63	1.02	72.68	3
54. تجمع أدلة كافية ومناسبة عن الأعمال التي يقوم بها موظفو الرقابة .	3.57	0.96	71.49	7
55. يوجد مدقق / قسم تدقيق مرتبط بالإدارة المالية يقوم بتدقيق المعاملات المالية .	3.74	0.93	74.76	2
56. قيام الإدارة بتقييم أدائها الحالي بالاعتماد على معايير تقييم علمية وموضوعية .	3.59	1.02	71.85	6
57. قيام الإدارة بتحديد انحرافات الأداء الفعلي عن الأداء المخطط في الموازنات التقديرية.	3.47	0.99	69.40	11
الأنشطة الرقابية	3.61	0.78	72.11	

4.2.5 **المتابعة**

يبين الجدول(21) قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسب المئوية لكل فقرة من فقرات مجال المتابعة، وباستعراض قيم النسب المئوية نجد أن الفقرة السادسة التي تنص على " قيام الإدارة وبمساعدة قسم التدقيق الداخلي بعمل تفتيش في الوقت المناسب في الحالات التي تستدعيها طبيعة بعض الأصول" قد احتلت المرتبة الأولى من بين فقرات المجال بمتوسط حسابي بلغ 3.83 وبنسبة مئوية بلغت 76.60٪ ، لما لها من دور فعال في فاعلية الرقابة

الداخلية ، بينما احتلت الفقرة الأولى التي تنص على "يتم تقييم مخرجات الرقابة الداخلية بشكل دوري " المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ 3.60 وبأهمية نسبية بلغت 72.0 ٪ ، لاقت اهتمام ضعيف على الرغم من اهميتها لمعرفة نقاط الضعف والتركيز عليها بينما لاقت البنود الاخرى اهتمامات متفاوته كاجراءات رقابية على الرغم من الدور المهم لها في فاعلية الرقابة الداخلية .

كما بلغ المتوسط الحسابي للمجال ككل 3.71 وبأهمية نسبية بلغت 74.20٪

جدول (21)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسبة المئوية لكل فقرة من فقرات مجال المتابعة (عينة الرقابة الداخلية ن=174)

الفقرة	المتوسط	الانحراف	النسبة المئوية	الترتيب في المجال
58. يتم تقييم مخرجات الرقابة الداخلية بشكل دوري في الجهات الحكومية .	3.6	1.05	72.00	6
59. يتـــــــم تقييم الكفاءات الموجودة في الرقابة الداخلية من قبل مديريهم .	3.67	1.05	73.40	5
60. وجود مساءلة قانونية على الرقابة الداخلية في حالة اكتشاف أخطاء أو انحرافات بعد تدقيقها .	3.72	1.10	74.40	3
61. استجابة الإدارة لتقارير نظام الرقابة الداخلية والعمل بها لتصويب الانحرافات .	3.75	1.07	75.00	2
62. تعتبر إدارة الرقابة الداخلية هي المسؤولة عن تحقيق متابعة فعالة لما يدور في المؤسسة.	3.68	1.05	73.60	4
63. قيام الإدارة وبمساعدة قسم التدقيق الداخلي بعمل تفتيش في الوقت المناسب في الحالات التي تستدعيها طبيعة بعض الأصول .	3.83	1.01	76.60	1

	74.20	0.89	3.71	الإجمالي ككل

يبين الجدول(22) قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسب المئوية لكل فقرة من فقرات مجال المتابعة ،وباستعراض قيم النسب المئوية نجد أن الفقرة الثانية التي تنص على " يتم تقييم الكفاءات الموجودة في الرقابة الداخلية من قبل مديريهم " قد احتلت المرتبة الأولى من بين فقرات المجال بمتوسط حسابي بلغ 3.50 وبنسبة مئوية بلغـت 70.06٪ ، حيـث ان هـذا الاجراء الرقابي له دور مهم ومطبق بشكل فعال ،بينما احتلت الفقرة الرابعة التي تـنص علـى "استجابة الإدارة لتقارير نظام الرقابة الداخلية والعمل بها لتصويب الانحرافات" المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ 3.34 وبأهمية نسبية بلغت 66.83٪ ، حيث يشكل هذا البند اهمية بالغـة لمعرفة نقاط الضعف ومعالجتها الا انه لاقى اهتمام ضعيف في تطبيقة .

كما بلغ المتوسط الحسابي للمجال ككل 3.43 وبأهمية نسبية بلغت 68.63٪

جدول (22)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسبة المئوية لكل فقرة من فقرات مجال المتابعة

(عينة الرقابة الخارجية ن=162)

الترتيب في المجال	النسبة المئوية	الانحراف	المتوسط	الفقرة
5	67.08	1.05	3.35	58. يتم تقييم مخرجات الرقابة الداخلية بشكل دوري في الجهات الحكومية .
1	70.06	1.02	3.50	59.يتـــــم تقييم الكفاءات الموجودة في الرقابة الداخلية من قبل مديريهم .
3	69.81	1.14	3.49	60. وجود مساءلة قانونية على الرقابة الداخلية في حالة اكتشاف أخطاء أو انحرافات بعد تدقيقها.
6	66.83	1.12	3.34	61.استجابة الإدارة لتقارير نظام الرقابة الداخلية والعمل بها لتصويب الانحرافات .
4	68.07	1.07	3.40	62. تعتبر إدارة الرقابة الداخلية هي المسؤولة عن تحقيق متابعة فعالة لما يدور في المؤسسة.
2	69.94	1.01	3.50	63. قيام الإدارة وبمساعدة قسم التدقيق الداخلي بعمـل تفتيش في الوقت المناسب في الحالات التـي تسـتدعيها طبيعة بعض الأصول .
	68.63	0.92	3.43	المراقبة

يبين الجدول(23) قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسب المئوية لكل فقرة من فقرات مجال المتابعة ،وباستعراض قيم النسب المئوية نجد أن الفقرة السادسة التي تنص على " قيام الإدارة وبمساعدة قسم التدقيق الداخلي بعمل تفتيش في الوقت المناسب في الحالات التي تستدعيها طبيعة بعض الأصول " قد احتلت المرتبة الأولى من بين فقرات المجال بمتوسط حسابي بلغ 3.67 وبنسبة مئوية بلغت 73.39٪ ، مما يعني تطبيقه بشكل فعال وبالتالي تأثيره على فعالية الرقابة الداخلية بينما احتلت الفقرة الأولى التي تنص على "يتم تقييم مخرجات الرقابة الداخلية بشكل دوري في الجهات الحكومية" المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي 3.48 وبأهمية نسبية بلغت 69.64٪ ، حيث يشكل هذا البند اهمية بالغة لمعرفة نقاط الضعف ومعالجتها الا انه لاقى اهتمام ضعيف في تطبيقه ، كما بلغ المتوسط الحسابي للمجال ككل 3.57 وبأهمية نسبية بلغت 71.49٪

جدول (23)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسبة المئوية لكل فقرة من فقرات مجال المتابعة

(الرقابة ككل) ن=336

الفقرة	المتوسط	الانحراف	النسبة المئوية	الترتيب في المجال
58. يتم تقييم مخرجات الرقابة الداخلية بشكل دوري في الجهات الحكومية .	3.48	1.05	69.64	6
59. يتم تقييم الكفاءات الموجودة في الرقابة الداخلية من قبل مديريهم .	3.59	1.04	71.73	3
60. وجود مساءلة قانونية على الرقابة الداخلية في حالة اكتشاف أخطاء أو انحرافات بعد تدقيقها .	3.61	1.12	72.20	2
61. استجابة الإدارة لتقارير نظام الرقابة الداخلية والعمل بها لتصويب الانحرافات .	3.55	1.11	71.07	4
62. تعتبر إدارة الرقابة الداخلية هي المسؤولة عن تحقيق متابعة فعالة لما يدور في المؤسسة.	3.54	1.07	70.89	5
63. قيام الإدارة وبمساعدة قسم التدقيق الداخلي	3.67	1.02	73.39	1

بعمل تفتيش في الوقت المناسب في الحالات التي تستدعيها طبيعة بعض الأصول				
المتابعة	3.57	0.91	71.49	

4.2.6 مكونات أنظمة الرقابة الداخلية

يبين الجدول(24) قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسب المئوية لكل مجال من مجالات فاعلية الرقابة الداخلية من وجهة نظر أجهزة الرقابة الداخلية الحكومية في الأردن ، وباستعراض قيم النسب المئوية نجد أن مجال الأنشطة الرقابية قد احتل المرتبة الأولى من بين المجالات بمتوسط حسابي بلغ 3.76 وبنسبة مئوية بلغت 75.20٪ بينما احتل تقييم المخاطر المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي 3.61 وبأهمية نسبية بلغت 72.20٪ ، ويشير تفاوت المتوسطات الحسابية الى ان اتجاهات افراد العينة كانت متفاوته عليها وهنالك اتفاق على ان تطبيق هذه الفقرات يؤثر ايجاباً في فاعلية الرقابة الداخلية .

كما بلغ المتوسط الحسابي للاستبيان ككل 3.69 وبأهمية نسبية بلغت 73.80٪

جدول (24)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسبة المئوية لكل مجال من مجالات فاعلية الرقابة الداخلية من وجهة نظر أجهزة الرقابة الحكومية في الأردن (عينة الرقابة الداخلية ن=174)

المجال	المتوسط	الانحراف	النسبة	الترتيب
البيئة الرقابية	3.66	0.68	73.20	3
تقييم المخاطر	3.61	0.60	72.20	4
المعلومات والاتصالات	3.71	0.77	74.20	2
الأنشطة الرقابية	3.76	0.77	75.20	1
المتابعة	3.71	0.89	74.20	2
الكلي	3.69	0.67	73.80	

يبين الجدول(25) قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسب المئوية لكل مجال من مجالات فاعلية الرقابة الداخلية من وجهة نظر أجهزة الرقابة الخارجية الحكومية في الأردن، وباستعراض قيم النسب المئوية نجد أن مجال المعلومات والاتصال قد احتل المرتبة

الأولى من بين المجالات بمتوسط حسابي بلغ 3.47 وبنسبة مئوية بلغت 69.49٪ بينما احتل مجال المتابعة المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي 3.43 وبأهمية نسبية بلغت 68.63٪ ، ويشير تفاوت المتوسطات الحسابية الى ان اتجاهات افراد العينة كانت متفاوته عليها وهنالك اتفاق على ان تطبيق هذه الفقرات يؤثر ايجاباً في فاعلية الرقابة الداخلية .

كما بلغ المتوسط الحسابي للاستبيان ككل 3.45 وبأهمية نسبية بلغت 68.93٪

جدول (25)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسبة المئوية لكل مجال من مجالات فاعلية الرقابة الداخلية من وجهة نظر أجهزة الرقابة الخارجية الحكومية في الأردن (عينة الرقابة الخارجية ن=162)

المجال	المتوسط	الانحراف	النسبة	الترتيب
البيئة الرقابية	3.45	0.73	68.97	2
تقييم المخاطر	3.44	0.63	68.88	3
المعلومات والاتصالات	3.47	0.75	69.49	1
الأنشطة الرقابية	3.43	0.75	68.65	4
المتابعة	3.43	0.92	68.63	5
الكلي	3.45	0.69	68.93	

يبين الجدول(26) قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسب المئوية لكل مجال من مجالات فاعلية الرقابة الداخلية من وجهة نظر أجهزة الرقابة الحكومية في الأردن،وباستعراض قيم النسب المئوية نجد أن مجال الأنشطة الرقابية قد احتل المرتبة الأولى من بين المجالات بمتوسط حسابي بلغ 3.61 وبنسبة مئوية بلغت 72.11٪ بينما احتل مجال تقييم المخاطر المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ 3.53 وبأهمية نسبية بلغت 70.63٪ ، ويشير تفاوت المتوسطات الحسابية الى ان اتجاهات افراد العينة كانت متفاوته عليها وهنالك اتفاق على ان تطبيق هذه الفقرات يؤثر ايجاباً في فاعلية الرقابة الداخلية .

كما بلغ المتوسط الحسابي للاستبيان ككل 3.57 وبأهمية نسبية بلغت 71.48٪

جدول (26)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسبة المئوية لكل مجال من مجالات فاعلية الرقابة الداخلية من وجهة نظر أجهزة الرقابة الحكومية في الأردن (الرقابة ككل)=336

المجال	المتوسط	الانحراف	النسبة	الترتيب
البيئة الرقابية	3.56	0.71	71.20	4
تقييم المخاطر	3.53	0.62	70.63	5
المعلومات والاتصالات	3.60	0.77	71.96	2
الأنشطة الرقابية	3.61	0.78	72.11	1
المتابعة	3.57	0.91	71.49	3
الكلي	3.57	0.69	71.48	

4.3 **اختبار الفرضيات**

قبل البدء باختبار فرضيات الدراسة تم التأكد من توزيع بيانات كل عينة من عيناتها بأنه تتبع التوزيع الطبيعي ،وهو شرط أساسي لتطبيق اختبار "ت" ويبين الجدول التالي نتائج اختبار التوزيع الطبيعي.

جدول (27)

نتائج معاملات الالتواء لكل مجال من مجالات فاعلية الرقابة الداخلية لكل عينة من عينات الدراسة

المجال	عينة الرقابة الداخلية	عينة الرقابة الخارجية	العينة
البيئة الرقابية	-0.233	0.064	-0.101
تقييم المخاطر	0.111	0.294	0.183
المعلومات والاتصالات	-0.720	0.0149	-0.339
الأنشطة الرقابية	-0.785	-0.066	-0.407
المتابعة	-0.693	-0.113	-0.398
الكلي	-0.694	0.133	-0.279

يبين الجدول (27)نتائج معاملات الالتواء لكل مجال من مجالات فاعلية الرقابة الداخلية لكل عينة من عينات الدراسة ، وباستعراض قيم معاملات الالتواء المبينة في الجدول يتبين أنها كانت تتراوح بين القيمتين −1 و +1 وهما القيمتان المقبولتان للالتواء الطبيعي.

و تم استخدام اختبار ت للعينة الواحدة بقيمة مرجعية تساوي متوسط سلم ليكرت الخماسي والتي تساوي 3 حيث تم استخدام الاختبار مرة لعينة الرقابة الداخلية، ومرة لعينة الرقابة الخارجيـــة، ومرة للعينة كاملة، وفيما يلي عرض لنتائج فرضيات الدراسة .

1. اختبار الفرضية الأولى

H_0: لا تتأثر فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية بالبيئة الرقابية التي تتعرض لها في الجهات الحكومية الأردنية.

وللتحقق من هذه الفرضية استخدم اختبار ت للعينة الواحدة ،حيث يوضح الجدول التالي نتائج اختبار هذه الفرضية.

جدول (28)

نتائج اختبار ت للعينة الواحدة لفحص فرضية الدراسة الأولى(البيئة الرقابية)

مصدر الرقابة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ت المحسوبة	درجات الحرية	مستوى الدلالة	المرجعية	القرار
داخلية	3.66	0.68	12.75	173	0.000	3	رفض الصفرية
خارجية	3.45	0.73	7.88	161	0.00	3	رفض الصفرية
الداخلية والخارجية	3.56	0.71	14.40	335	0.00	3	رفض الصفرية

يبين الجدول (28)نتائج اختبار ت للعينة الواحدة لفحص فرضية الدراسة الأولى (البيئة الرقابية) وقد بلغ المتوسط الحسابي للبيئة الرقابية بشكل عـــام 3.56 و قيمـــة ت المحســـوبة 14.40 بمستوى دلالة يساوي 0.000

وتبين قيم ت المحسوبة وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الحســـابي وبـــين القيمة المرجعية البالغة 3.0 وذلك لأن قيمة مستوى الدلالة كانت أقل من 0.05 بحيث أن هذه الدلالة كانت لصالح وجهة نظر الرقابة الداخلية والخارجية والرقابة بشكل عام على الترتيب

وبهذه النتيجة يتم رفض الفرضية الصفرية؛ بمعنى أن فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية تتأثر بالبيئة الرقابية في الجهات الحكومية، كما اظهرت قيم (ت) المحسوبة لعينتي الرقابة الداخليـــة والخارجية مستقلتين وجود فروقات ذات دلالة احصائية لأن مستوى الدلالة اقل من 0.05 وهذا يعزز رفض الفرضية الصفرية .

2. اختبار الفرضية الثانية

H_0: لا تتأثر فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية بتقييم المخاطر التي تتعرض لها في الجهات الحكومية الأردنية.

وللتحقق من هذه الفرضية استخدم اختبار ت للعينة الواحدة ؛ حيث يوضح الجدول التالي نتائج اختبار هذه الفرضية.

جدول (29)

نتائج اختبار ت للعينة الواحدة لفحص فرضية الدراسة الثانية (تقييم المخاطر)

مصدر الرقابة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ت المحسوبة	درجات الحرية	مستوى الدلالة	القيمة المرجعية	القرار
داخلية	**3.61**	**0.60**	**13.38**	**173**	**0.000**	**3**	**رفض الصفرية**
خارجية	**3.44**	**0.63**	**9.01**	**161**	**0.00**	**3**	**رفض الصفرية**
الداخلية والخارجية	**3.53**	**0.62**	**15.71**	**335**	**0.00**	**3**	**رفض الصفرية**

يبين الجدول (29)نتائج اختبار (ت) للعينة الواحدة لفحص فرضية الدراســـة الثانيـــة (تقيـــيم المخاطر) وقد بلغت قيمة المتوسط الحسابي لتقييم المخاطر من وجهة نظر الرقابة بشكل عام 3.53 و بلغت قيمة ت المحسوبة 15.71بمستوى دلالة يساوي 0.000

وتبين قيم ت المحسوبة وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الحسابي وبين القيمة المرجعية البالغة 3.0 وذلك لأن قيمة مستوى الدلالة كانت أقل من 0.05 بحيث أن هذه الدلالة كانت لصالح وجهة نظر الرقابة الداخلية، والخارجية، والرقابـــة بشـــكل عـــام علـــى الترتيب.

وبهذه النتيجة يتم رفض الفرضية الصفرية؛ بمعنى أن فاعلية أنظمة الرقابة الداخليـــة تتأثر بتقييم المخاطر التي تتعرض لها في الجهات الحكومية، كما تبين وجود فروقـــات ذات دلالة احصائية للعينتين مستقلات لان مستوى الدلالة اقل من 0.05 .

3. اختبار الفرضية الثالثة

H_0: لا تتأثر فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية بمستوى المعلومات والاتصالات التي تتعرض لها في الجهات الحكومية الأردنية .

وللتحقق من هذه الفرضية استخدم اختبار ت للعينة الواحدة حيث يوضح الجدول التالي نتائج اختبار هذه الفرضية.

جدول (30)

نتائج اختبار ت للعينة الواحدة لفحص فرضية الدراسة الثالثة (مستوى المعلومات والاتصالات)

مصدر الرقابة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ت المحسوبة	درجات الحرية	مستوى الدلالة	القيمة المرجعية	القرار
داخلية	3.71	0.77	12.21	173	0.000	3	رفض الصفرية
خارجية	3.47	0.74	8.10	161	0.00	3	رفض الصفرية
الداخلية والخارجية	3.60	0.77	14.30	335	0.00	3	رفض الصفرية

يبين الجدول (30)نتائج اختبار ت للعينة الواحدة لفحص فرضية الدراسة الثالثـــة (مستوى المعلومات والاتصالات) وقد بلغت ، قيمة المتوسط الحســـابي لمســـتوى المعلومات والاتصالات بشكل عام 3.60 وبلغت قيمة ت المحســـوبة 14.30 بمســـتوى دلالة يساوي 0.000

وتبين قيم ت المحسوبة وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الحســـابي وبين القيمة المرجعية البالغة 3.0 وذلك لأن قيمة مستوى الدلالة كانت أقـــل مـــن 0.05 بحيث أن هذه الدلالة كانت لصالح وجهة نظر الرقابة الداخلية، والخارجية، والرقابة بشكل

عام على الترتيب، وبهذه النتيجة يتم رفض الفرضية الصفرية ؛ بمعنى أن فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية تتأثر بمستوى المعلومات والاتصالات في الجهات الحكومية

4. اختبار الفرضية الرابعة

H_0: لا تتأثر فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية بحجم الأنشطة والإجراءات الرقابية ونوعيتها التي تتعرض لها في الجهات الحكومية الأردنية .

وللتحقق من هذه الفرضية استخدم اختبار ت للعينة الواحدة ؛حيث يوضح الجدول التالي نتائج اختبار هذه الفرضية.

جدول (31)

نتائج اختبار ت للعينة الواحدة لفحص فرضية الدراسة الرابعة (حجم الأنشطة والإجراءات الرقابية ونوعيتها)

مصدر الرقابة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ت المحسوبة	درجات الحرية	مستوى الدلالة	القيمة المرجعية	القرار
داخلية	3.76	0.77	13.14	173	0.000	3	رفض الصفرية
خارجية	3.44	0.75	7.38	161	0.00	3	رفض الصفرية
الداخلية والخارجية	3.61	0.78	14.30	335	0.00	3	رفض الصفرية

يبين الجدول (31)نتائج اختبار ت للعينة الواحدة لفحص فرضية الدراسة الرابعة (حجم الأنشطة والإجراءات الرقابية ونوعيتها) وقد بلغت ، قيمة المتوسط الحسابي لحجم الأنشطة والإجراءات الرقابية ونوعيتها بشكل عام 3.61 و بلغت قيمة ت المحسوبة 14.30 بمستوى دلالة يساوي 0.000

وتبين قيم ت المحسوبة وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الحساب وبين القيمة المرجعية البالغة 3.0 وذلك لأن قيمة مستوى الدلالة كانت أقل من 0.05 بحيث أن هذه الدلالة كانت لصالح وجهة نظر الرقابة الداخلية ،والخارجية، والرقابة بشكل عام على الترتيب.
وبهذه النتيجة يتم رفض الفرضية الصفرية بمعنى أن فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية تتأثر بحجم الأنشطة والإجراءات الرقابية ونوعيتها في الجهات الحكومية.

5. اختبار الفرضية الخامسة

H_0: لا تتأثر فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية بالمتابعة المتعلقة بالرقابة المتبعة التي تتعرض لها في الجهات الحكومية الأردنية .

وللتحقق من هذه الفرضية استخدم اختبار ت للعينة الواحدة ؛ حيث يوضح الجدول التالي نتائج اختبار هذه الفرضية.

جدول (32)

نتائج اختبار (ت)للعينة الواحدة لفحص فرضية الدراسة الخامسة(المتابعة)

مصدر الرقابة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ت المحسوبة	درجات الحرية	مستوى الدلالة	القيمة المرجعية	القرار
داخلية	3.71	0.89	10.47	173	0.000	3	رفض الصفرية
خارجية	3.43	0.92	5.94	161	0.00	3	رفض الصفرية
الداخلية والخارجية	3.57	0.91	11.50	335	0.00	3	رفض الصفرية

يبين الجدول (32)نتائج اختبار ت للعينة الواحدة لفحص فرضية الدراسة الرابعة (الرقابة المتبعة) وقد بلغت قيمة ، المتوسط الحسابي للرقابة المتبعة بشكل عام 3.57 و بلغت قيمة ت المحسوبة 11.50 بمستوى دلالة يساوي 0.000

وتبين قيم ت المحسوبة وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الحسابي وبين القيمة المرجعية البالغة 3.0 وذلك لأن قيمة مستوى الدلالة كانت أقل من 0.05 بحيث أن هذه الدلالة كانت لصالح وجهة نظر الرقابة الداخلية، والخارجية، والرقابة بشكل عام على الترتيب.

وبهذه النتيجة يتم رفض الفرضية الصفرية بمعنى أن فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية تتأثر بالمتابعة في الجهات الحكومية .

6. اختبار الفرضية السادسة

H_0: لا يوجد اختلاف بين الرقابة الخارجية و الداخلية من حيث فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية الأردنية.

وللتحقق من هذه الفرضية استخدم اختبار(ت) للعينات المستقلة ؛حيث يوضح الجدول التالي نتائج اختبار هذه الفرضية.

جدول (33)

نتائج اختبار (ت) للعينات المستقلة لفحص فرضية الدراسة السادسة (الاختلاف بين الرقابة الداخلية والخارجية من حيث فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية الاردنية)

المجال	الرقابة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ت المحسوبة	مستوى الدلالة	القرار
البيئة الرقابية	داخلية	3.66	0.68	2.70	0.007	رفض
	خارجية	3.45	0.73			
تقييم المخاطر	داخلية	3.61	0.60	2.51	0.012	رفض
	خارجية	3.44	0.63			
مستوى المعلومات والاتصالات	داخلية	3.71	0.77	2.90	0.004	رفض
	خارجية	3.47	0.74			
حجم الإجراءات الرقابية ونوعيتها	داخلية	3.76	0.77	3.92	0.000	رفض
	خارجية	3.44	0.75			

المراقبية	داخلية	3.71	0.89	2.84	0.005	رفض
	خارجية	3.43	0.92			
الكلي	داخلية	3.69	0.67	3.29	0.001	رفض
	خارجية	3.45	0.69			

يبين الجدول (33)نتائج اختبار ت للعينات المستقلة لفحص فرضية الدراسة السادسة (الاختلاف بين الرقابة الداخلية والخارجية من حيث فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية الأردنية) وباستعراض قيم مستوى الدلالة المرافقة لقيمة ت المحسوبة يتبين وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين الرقابة الخارجية والداخلية وذلك لأن قيمة مستوى الدلالة كانت أقل من 0.05 ، وبهذه النتيجة يتم رفض الفرضية الصفرية بمعنى أنه يوجد اختلاف بين الرقابة الخارجية والداخلية من حيث فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية الأردنية .

كلتا وجهتي النظر تتفق على ان فاعلية الرقابة الداخلية تتأثر بمكونات نظام الرقابة الداخلية ، ولكن هنالك تفاوت بين الرقابة الداخلية والخارجية حول مدى تأثر فاعلية الرقابة الداخلية بتلك المكونات ، وهذا امر واقعي كون كلتا الرقابتين تختلف بعضهما عن بعض ، واحدة داخلية تتبع للدائرة نفسها واخرى خارجية مستقلة ماليا واداريا عن تلك الدوائر ومن واجباتها فحص انظمة الرقابة الداخلية .

الفصل الخامس: الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات

محددات الدراسة

التوصيات

5.1 الاستنتاجات

بناءً على ما تم مناقشته في نتائج الدراسة فإن الباحث يمكن أن يخـرج بالاستنتاجات الآتية :

1. أظهرت النتائج الإحصائية للفرضية الأولى أن هناك تأثيراً للبيئة الرقابية على فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الجهات الحكومية ، كما أظهرت النتائج أن عناصر البيئة الرقابية حيوية ومهمة في النظام الرقابي ؛ فقد احتلت الفقرة التي تنص على (تمتع الرقابة الداخلية بالنزاهة والقيم الأخلاقية) المرتبة الأولى بمتوسط بلغ 4.08 وبنسبة بلغت 81.67 % من بين فقرات مجال البيئة الرقابية بينما احتلت فقرة (وجود حملة شهادات مهنية في جهاز الرقابة الداخلية) المرتبة الحادية والعشرون وبمتوسط بلغ (3.09) وبنسبة بلغت 61.85 % .

وقد جاءت نتائج هذه الدراسة متفقة مع نتائج دراسة (O'Leary et al.,2006) فيما يتعلق بمكون البيئة الرقابية وتأثيره في باقي مكونات نظام الرقابة الداخلية وفي أنّ عدم تطبيق عناصر البيئة الرقابية الفرعية يؤدي إلى ضعف أنظمة الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي ، وعدم قدرتها على تحقيق أهدافها .

2. أظهرت النتائج الإحصائية للفرضية الثانية أن هناك تأثيراً لتقييم المخاطر على فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية ، كما أظهرت النتائج أن عناصر تقييم المخاطر لها تأثير وبدرجات متفاوته على فعالية أنظمة الرقابة الداخلية حيث احتلت فقرة (يتم تركيز الرقابة الداخلية على جانب النفقات أكثر من الجوانب الأخرى) المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ (3.79) وبنسبه مئوية بلغت 75.77 % بينما احتلت الفقرة التي تنص على (إساءة استخدام سلطة الرقابة الداخلية في الجهات الحكومية) المرتبة الحادية عشرة بمتوسط حسابي بلغ 3.25 وبأهمية نسبية بلغت (%64.94) .

وجاءت هذه النتائج متفقة مع نتائج دراسة (Viopp and Biersaker ,2006) من أن لتحديد المخاطر تأثيراً في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية ، وذلك فيما يرتبط بالاعتماد على البيانات الحالية ، إذ أن المخاطر تؤدي إلى حدوث أخطاء مهمة، وتحريفات جوهرية في البيانات المالية.

3.أظهرت نتائج الفرضية الثالثة وجود تأثير لمستوى المعلومات والاتصالات في الجهات الحكومية على فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية ، فقد احتلت فقرة (إجراءات الرقابة الداخلية تحد من تسجيلات أي معاملات) المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ (3.76) وبنسبة مئوية بلغت 75.3 % بينما احتلت فقرة (تصل المعلومات في الوقت المناسب للاتجاهات ذات العلاقة) المرتبة الحادية عشرة بمتوسط حسابي بلغ (3.44) وبنسبة بلغت 68.87 % .

وجاءت هذه النتائج متفقة مع دراسة (O'Leary et al.,2006) من حيث أن الضعف في تكون المعلومات والتوصيل يؤثر في كفاءة نظام الرقابة الداخلية، ويؤدي إلى تخفيض الاعتماد على هذا النظام، وأن لهذا المكون تأثيراً قوياً بإضفاء الثقة في البيانات المالية .

4. أظهرت نتائج الفرضية الرابعة أن فعالية أنظمة الرقابة الداخلية تتأثر بحجم الأنشطة والإجراءات الرقابية ونوعيتها في الجهات الحكومية؛ فقد أظهرت النتائج إلى أن فقرة (يتم عرض كافة مستندات الصرف على الرقابة الداخلية قبل عرضها على الجهات الرقابية الأخرى) احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ (3.78) وبنسبة مئوية بلغت 75.6 % بينما احتلت فقرة (قيام الإدارة بتحديد انحرافات الأداء الفعلي عن الأداء المخطط في الموازنات التقديرية) المرتبة الحادية عشرة بمتوسط بلغ (3.47) وبنسبة بلغت 69.4 % .

5. أظهرت نتائج الفرضية الخامسة بأن فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية تتأثر بالمتابعة في الجهات الحكومية؛ فقد أظهرت النتائج إلى أن فقرة (قيام الادارة وبمساعدة قسم التدقيق الداخلي بعمل تفتيش في الوقت المناسب في الحالات التي تستدعيها طبيعة بعض الأصول) فقد احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ (3.67) وبنسبة مئوية بلغت 73.39 % . بينما احتلت فقرة (يتم تقييم مخرجات الرقابة الداخلية بشكل دوري في الجهات الحكومية) المرتبة السادسة بمتوسط حسابي بلغ (3.48) وبنسبة مئوية بلغت 69.64 % .

واتفقت هذه النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة (Doyle et al.,2006) فيما يتعلق بتطوير تصميم أنظمة الرقابة الداخلية لمواكبة التغيرات السريعة في بيئة العمل،كما اكدت دراسة (Falzil et al.,2005) على أهمية وجود التدقيق الداخلي في وحدة الأعمال، وأن عدم استقلالية التدقيق الداخلي يؤدي إلى ضعف أنظمة الرقابة الداخلية .

6. أظهرت نتائج الفرضية السادسة أن هنالك اختلافاً بين الرقابة الداخلية والخارجية من حيث فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية الاردنية ؛ حيث أن هنالك فروقات ذات

دلالة إحصائية بين الرقابة الداخلية والخارجية وذلك لأن قيمة مستوى الدلالة كانت أقل من 5% بحيث أن هذه الدلالة كانت لصالح وجهة نظر الرقابة الداخلية؛ لان متوسطاتها الحسابية كانت أكبر .

5.2 محددات الدراسة

اعتماد استبانة الدراسة أداة لجمع البيانات الأولية قد يعرض النتائج لمخاطر إجابات أفراد العينة وهذا قد يقلل من دقة النتائج التي تم التوصل إليها وبموضوعيتها .

5.3 التوصيات

بناءً على ما تم التوصل إليه من نتائج الاختبارات الإحصائية يوصي الباحث بما يأتي :

1. العمل على تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 315 لأنظمة الرقابة الداخلية في الوزارات والدوائر الحكومية .
2. تعديل التشريعات التي تحكم عمل وحدات الرقابة الداخلية لتتلائم مع التطورات الحديثة .
3. وضع معايير للرقابة الداخلية بمشاركة موظفي أنظمة الرقابة الداخلية الحكومية .
4. استحداث أقسام في وحدات الرقابة الداخلية تعنى بتدقيق أنظمة الحاسب الآلي .
5. إجراء المزيد من الدراسات عن أنظمة الرقابة الداخلية الحكومية، وخاصة فيما يتعلق بالمؤسسات والدوائر الحكومية المستقلة مالياً وإدارياً.

المراجع العربية

الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (2006) ، **اصدارات المعايير الدولية لممارسة اعمال التدقيق والتأكيد وقواعد اخلاقيات المهنة** ، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، عمان ، الاردن .

الخطيب ، خالد والرفاعي ، خليل (1998) ، **الاصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات : نظري وعملي** ، (ط1) ، عمان : دار المستقبل للنشر والتوزيع .

السقا ، السيد احمد (1997) ، **المراجعة الداخلية الجوانب المالية والتشغيلية** ، (ط1) ، الرياض : الجمعية السعودية للمحاسبة .

الحجاوي ، طلال (2005) ، **تحليل اهمية عناصر الرقابة المالية الداخلية لمراقبي الحسابات : دراسة استكشافية في العراق** ، المجلة العربية الادارية ن العدد 1 ، 14 يونيو 2006 ، ص ص 35- 63 .

الحسبان ، عطاالله احمد سويلم (2004) ، **قياس قدرة انظمة الرقابة الداخلية على مواكبة متطلبات تكنولوجيا المعلومات في الشركات المساهمة العامه الاردنية** ، رسالة دكتوراه غير منشوره ،جامعة عمان العربية للدراسات العليا ، عمان ، الاردن .

الدويري، صفوت مصطفى محمد ابراهيم (2005) ، **مدخل مقترح لتطوير نظم الرقابة الداخلية للحد من الفساد في الوحدات الادارية الحكومية** ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، (4) ، 177-2 .

الصحن ، عبدالفتاح،وسرايا ، محمد السيد ،ونصر،عبدالوهاب،وشحاتة ،محمد شحاتة (2008) ، **المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية** ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، مصر .

القباني ، ثناء علي ، والسواح ، نادر شعبان (2006) ، **المراجعة الداخلية في ظل التشـــغيل الالكتروني** ، الدار الجامعية ، الاسكندرية، مصر.

المطارنه ، غسان فلاح (2006)، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية** ، دار المســـيرة للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ، الطبعة الاولى .

الوردات ، خلف عبدالله (2006) ، **التدقيق الـــداخلي بـــين النظريـــة والتطبيـــق** ، مؤسســـة الوراق ، عمان .

حجازي، محمد احمد (2007) ، **المحاسبة الحكومية والادارة المالية العامة** ، دائرة المكتبـــة الوطنية ، الطبعة السابعة ،عمان ، الاردن.

خلف ، عماد عبدالقادر يوسف (2004) ، **مدى تأثير قوة وفعالية انظمة الرقابة الداخلية على درجة مصداقية وعدالة القوائم المالية للشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنيـــة** ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة عمان العربية للدراسات العليا ، عمان ، الاردن .

سرايا ، محمد السيد (2007) ، **اصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل الاطـــار النظـــري- المعايير والقواعد – مشاكل التطبيق العملي** ، المكتب الجامعي الحـــديث ، الاســـكندرية ، مصر.

شحاته ، شحاته وعلي ، عبدالوهاب (2006) ، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئـــة تكنولوجيا المعلومات وعولمة اسواق المال (الواقع والمستقبل)** ، الاسكندرية : الـــدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع .

صبح ، داوود يوسف (1999) ، تدقيق البيانات المالية : **تدقيق الحسابات من الناحية النظريـــة والتطبيقية** ، (ط1) ، بيروت : المنشورات الحقوقية صادر .

عبدالله ، خالد امين (2007) ، **علم تدقيق الحسابات – الناحية النظرية والعملية** – دار وائل للنشر والتوزيع ، الطبعة الرابعة ، عمان ، الاردن .

عبدالله ،نضال فريد (2003) ، **رقابة ديوان المحاسبة في ضوء مبادئ المنظمـــة الدوليـــة لاجهزة الرقابة العليا (الانتوساي)** ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة ال البيـــت ، المفرق ، الاردن .

لطفي ، امين السيد احمد (2007) ، **التطورات الحديثة في المراجعـــة** ، الاســـكندرية : الـــدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع .

لطفي، امين السيد (2005) ، **مراجعة وتدقيق نظم المعلومات** ، **الدار الجامعية** ، الاسكندرية، مصر.

بلاغا رئاسة الوزراء رقم 25 ، 31 لسنة 1992 .

النظام المالي رقم 3 لسنة 1994 وتعديلاته ، المنشور على الصفحة (287) من عدد الجريدة الرسمية رقم (3951) تاريخ 1994/2/19 صادر بمقتضى المادة 114 من الدستور الأردني قانون الموازنة العامة للدولة للسنة المالية 2010.

التقارير السنوية الصادرة عن ديوان المحاسبة للسنوات 1992 – 2009

المراجع الاجنبية

Arens, A. Elder, R. and Beasley , M (2009),**Auditing and Assurance Services : An Integrated Approach** , 13 th ed , Prentice Hall .

Basu,S.K.(2006), **Auditing- principles & Techniques**, Dorling Kindersley (India) Pvt. Ltd.

Bierstaker , James Lloyd, Thibodeau,Jay C.The effect of format and experience on internal control evaluation ,**Managerial Auditing Journal**; volume: 21 Issue: 9 ;(2006) Research paper ,pp,877-891.

Caplan,dennis(1999),Internal Controls and The Detection of Management Fraud . **Journal of Accounting Research** , 73 (1) 101-117

Doyle, Jeffrey, Weili Ge and Sarah McVay , Determinants of weaknesses in internal conrol over financial reporting , **journal of accounting and Economics**, Volume 44 , Issuse 1-2, September,2007 , Research paper pp 193-223.

Fadzil ,Faudzizh, Haron, Hanim Hasnah , Jantan, Muhamad, Internal auditing practices and int internal control system , Journal: **Mangerial aduditing Journal year** : (2005) Volume : 20,Issue : 8 Research paper, pp . 844 -866.

Gray, lain , Manson ,Stuart (2000) , **The Audit process – principles, practice and Cases Second Edition** ,Saxon Graphics Ltd ,Derby, Uk by TJ International , Padstow ,cornwall.

International Federation of Accountants **.http://www.ifac.org.**

International Organization of Supreme Audit Institutions International (INTOSAI), **http://www. Intosai.org/portal**.

Krishnan , Jayanthi, Adit Committee Quality and Internal Control , **The Accounting Review** , Vol . 80, No.2(2005) ,Research paper ,pp. 649-675.

Louwers , Timothy J., Robert J.Ramsay , David H. Sinason , Jerry R Strawser (2005) , **Auditing and Assurance Services** ,by The McGraw-Hill Companies ,Inc .

Messier , William F ., Jr (2000) , **Auditing &Assurance Services**, McGraw - Hill Companies ,Inc ,USA, Second Edition .

Millichamp , A . H . (2002) , **Auditing , Continuum Tower Building**, 11 York Road ,London SE17NX,8th Edition .

O Leary , Conor , Errol Iselin ,& Divesh Sharma , The Relative Effects of Elements of internal control on Auditors Evaluations of internal control , **Pacific Accounting Review** – Vol. 18, No . 2, December(2006) . Research paper . pp . 69-96 .

Ratliff , Richard L., and Reding , Kurt F.,(2002), **Introduction to Auditing : Logic , Principles , and Techniques** , the Institute of Internal Auditors , 247, Maitlanddd Avenue , Altamonte Springs Florida 32701-4201

Rittenberg Larry E., Schwieger , Bradley J.,(2005) , **Auditing Concepts for a Changing Environment,** by South –Western ,part of Thomson Corporation USA 5 th Edition .

Robertson , Jack C (1996) , **Auditing** , 8 th Edition , R .R . Donnelley & Sons Company ,USA .

Sekaran , u . (2003) . "**Research Methods For Business** " ,4th Edition , USA:Wiley&sons.

Soltani , Bahram (2007) , **Auditing : An International Approach** , Pearson Education Limited , England .

Whittington , O . Ray , Kurt Pany (2001) , **Principles of Auditing and Other Assurance Services** , by the McGraw- Hill Companies, Inc, Thirteenth Edition

Whittington , O . Ray , Kurt Pany (1998) **Principles of Auditing**, by the McGraw- Hill Companies , Inc , 12 th Edition.

Zhou , Jian , Zhang , Yan Zhang , Zhou , Nan Aduit committee quality auditor independence ,and internal control weaknesses **Journal of Accounting and Public Policy** 26(2007) , Research paper ,pp.300-327.

www.coso.org ., Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO) , (1992 , 2004) . Internal Control Integeated Framework , Executive Summary .

ملحق (1)

بسم الله الرحمن الرحيم

الجامعة الأردنية
كلية الأعمـــال
قسم المحاسبة

استبانـــــه

أختي الفاضلة

أخي الفاضل

مـــدراء وموظفـــو ....

تحية طيبة وبعد،،،

يرجى التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبانة التالية والتي تهدف إلى قيـــاس فاعلية الرقابة الداخلية من وجهة نظر أجهزة الرقابة الحكوميـــة فـــي الأردن . إن مساهمتكم في الإجابة على هذه الاستبانة له أهمية كبيرة في تحقيق نتـــائج هـــذه الدراسة ، علماً بأن هذه المعلومات سوف تعامل بسرية تامة بحيث لا تســـتخدم إلا لأغراض هذا البحث وفي صيغتها الإجمالية.

شاكرين لكم حسن تعاونكم

الباحث
محمدعلي العوايدة

الجزء الأول

المعلومات العامة:

الرجاء وضع أشارة (×) على الإجابة المناسبة:

1. الجنس :

ذكـــــــــر ☐ أنثـــــــــــى ☐

2. العمر :

أقل من 25 سنة ☐ من 26 -30 سنة ☐ من 31 -35 سنة ☐
من36 -40 سنة ☐ أكثر من 41 سنة ☐

3. المؤهل العلمي:

دون البكالوريوس ☐ بكالوريـــوس ☐ دبلوم عالي ☐
ماجســــــتير ☐ دكتــــوراه ☐

4. التخصص العلمي:

محــــاسبــــــة ☐ إدارة أعمال ☐ علوم مالية ومصرفية ☐
أخرى، حددها ....

5. سنوات الخبرة:

أقل من 5 سنوات ☐ من6-10 سنوات ☐ من11-15 سنة ☐
من 16 - 20سنة ☐ أكثر من 20 سنة ☐

6. المسمى الوظيفي:

الرجاء تحديده ....

7. **المؤهل العملي :** ☐ CPA ☐ JCPA أخرى حدده ....

8. **نوع الرقابة التـــي تمارســـها :** ☐ **داخليـــة** ☐ **خارجيـــة**

الجزء الثاني:
يرجى اختيار الإجابة المناسبة والتى تعبر عن رأيك بوضوح:
يرجى وضع إشارة (X) مقابل الإجابة التي تختارها:

المحور الاول : ما هو تأثير وجود كل من العناصر الفرعية التالية والتي تعبر عن البيئة الرقابية في المؤسسات الحكومية على فاعلية انظمة الرقابة الداخلية ؟

البند	درجة التاثير				
	عالية جدا	مرتفعة	متوسطة	منخفضة	معدومة
10. تمتع موظفي الرقابة الداخلية بالنزاهة والقيم الاخلاقية .					
11. وجود اتجاه عام لدى الادارة العليا يؤمن باهمية الرقابة الداخلية					
12. قيام الادارة العليا بتبني سياسات من شأنها منع الافراد من ارتكاب تصرفات غير سليمة.					
13. توفر الكفاءة والمهنية العالية في موظفي الرقابة الداخلية للقيام بتنفيذ واجباتهم بدقة.					
14. قيام الادارة العليا بوضع وصف وظيفي يحدد الواجبات التي تتطلبها مختلف الوظائف.					
15. قيام الادارة العليا بعقد دورات تدريبية للموظفين بشكل دوري لرفع درجة الكفاءة لديهم وتحسين مهاراتهم .					
16. وجود هيكل تنظيمي واضح وفعال يلائم حجم وطبيعة اعمال المؤسسة					
17. وجود استقلالية للرقابة الداخلية عن الادارات المالية .					

					18. وجود تسلسل اداري يوضح خطوط السلطة والمسؤولية وبحيث يمكن تحديد المسؤولية عن أي اخطاء او مخالفات قد تحدث
					10. قيام الادارة بفرض عقوبات مشددة عند اكتشافها لمخالفات من قبل الموظفين تدل على عدم الامانة والنزاهة.
					11 . ارتباط الرقابة الداخلية للجهات الحكومية بالادارة العليا بشكل مباشر .
					12. قيام الحكومة باصدار انظمة وتعليمات شاملة تتصف بالدقة والوضوح تساهم في تفعيل الرقابة الداخلية.
					13. وجود نظام حوافز ملائم يعتمد على الاداء ويحافظ على بقاء الموظفين الاكفاء المؤهلين للقيام بالعمل .
					14 . تبني الادارة السياسات والاجراءات المحاسبية الملائمة لعمل الدائرة .
					15 . تبني الادارة لسياسات تمنع اعطاء مسؤوليات لعدد محدود من الموظفين.
					16 . وجود تبعية ادارية بحيث ان كل موظف يخضع لمسؤول معين يشرف عليه ويقيم اداؤه .
					17 . وجود تحديد واضح للصلاحيات والمسؤوليات وقنوات الاتصال بين الادارت الفرعية وقيام المدقق بتوثيقها .
					18 . تعد ادارة الموارد البشرية المسؤول المباشر عن اختيار وتعيين الموظفين .
					19. اختيار الموظفين على اساس تحليل الوظائف وتقدير المؤهلات اللازمة .
					20. نوجد في الوحدة الحكومية سياسة الحوافز والعلاوات والترقية بغرض تحسين الاداء .
					21. قيام وحدات الرقابة الداخلية بممارسة المعايير الدولية للرقابة الداخلية .
					22. وجود حملة شهادات مهنية في جهاز الرقابة الداخلية .

المحـــــــور الثانــــــــي: ما هو تـأثير قيام ادارة المؤسسـة الحكوميـة بتحديـد المخـاطر التاليـة على فاعليـة الرقابـة الداخلية ؟					
23. .وجود مهمات واهداف واضحة للوزارة /للدائرة					
24 . يتم تركيز الرقابة الداخلية على جانب النفقات أكثر من الجوانب الاخرى .					
25 . تخصيص الموارد من قبل الادارة العليا حسب الاولويات.					
26 . وجود تجاوز للرقابة الداخلية في الجهات الحكومية من قبل الإدارة العليا.					
27 .اساءة استخدام سلطة الرقابة الداخلية في الجهات الحكومية.					
28 . وجود تقدير للاخطار المتمثلة في الخطأ البشري .					
29 . وجود تحديد للمخاطر التي تؤثر في تحقيق اهداف الوحدة الحكومية .					
30 .اتباع اجراءات واضحة لحماية اللوازم والسجلات من الاختلاس والتلف والضياع.					
31. شمول كافة المعاملات المالية داخل الموازنة وخارجها لعمليات الرقابة .					
32. قيام الادراة بتحديد فعال للاخطار يساهم في تخفيض حجم الادلة التي يجمعها المدقق.					
33. وجود رقابة داخلية على المشتريات الحكومية .					
34. اتباع اجراءات واضحة لعدم الجمع بين مدقق حسابات البنك وامين الصندوق ومعتمد الصرف .					
المحور الثالث : ما هو تأثير قيام ادارة المؤسسة بتصميم وتنفيذ الاجراءات المتعلقة بالمعلومات والاتصال المحاسبي التالية على فاعلية انظمة الرقابة الداخلية؟					
35. إجراءات الرقابة الداخلية تحد من تسجيل أي معاملات مالية غير حقيقية.					

36. وجود رقابة داخلية على العمليات التي تم تسجيلها					
37. تزود الرقابة الداخلية الادارة والموظفين بالمعلومات الملائمة.					
38. تساهم الرقابة الداخلية بسلامة تنفيذ التوجيه المحاسبي .					
39. تساهم الرقابة الداخلية بصحة ودقة المعاملات المحاسبية.					
40. مساهمة الرقابة الداخلية بصحة الخلاصات الحسابية يؤدي الى تقديم الحساب الختامي للدولة بالوقت المناسب .					
41. يوجد نظام ملائم للاتصالات بين كل اقسام الوحدة الحكومية					
42. تصل المعلومات في الوقت المناسب للاتجاهات ذات العلاقة					
43. وجود اجراءات رقابة في النظام المحاسبي تمنع تعديل عمليات سبق تسجيلها.					
44. وجود نظام محاسبي آلي معتمد من وزير المالية .					
45. وجود اجراءات من أجل المحافظة على أمن المعلومات الحاسوبية .					
المحور الرابع : ما هو تأثير قيام ادارة المؤسسة بتطبيق الاجراءات الرقابية التالية على فاعلية انظمة الرقابة الداخلية؟					
46. يوجد فصل ملائم بين وظائف الرقابة الداخلية .					
47. توجد دقة في تفويض العمليات والأنشطة لموظفي الرقابة الداخلية.					
48. يتم عرض كافة مستندات الصرف على الرقابة الداخلية قبل عرضها على الجهات الرقابية الاخرى .					
49. تتوافر رقابة مادية بمستوى عالي على أصول الجهات الحكومية (الجرد الفعلي) .					
50. يوجد دليل لإجراءات العمل في وحدات الرقابة الداخلية.					
51. يوجد تفويض ملائم للعمليات المالية والانشطة					
52. تستخدم اوراق العمل لتوثيق المهمات الرقابية					
53. ينظم مدير وحدة الرقابة الداخلية العمل ويوزعه ويشرف على الموظفين .					
54. تجمع ادلة كافية ومناسبة عن الاعمال التي يقوم بها					

موظفو الرقابة .					
55. يوجد مدقق / قسم تدقيق مرتبط بالادارة المالية يقوم بتدقيق المعاملات المالية .					
56. قيام الادارة بتقييم ادائها الحالي بالاعتماد على معايير تقييم علمية وموضوعية .					
57. قيام الادارة بتحديد انحرافات الاداء الفعلي عن الاداء المخطط في الموازنات التقديرية .					
المحور الخامس : ما هو تأثير قيام الادارة العليا بمراقبة اداء نظام الرقابة الداخلية بصفة مستمرة على فاعلية انظمة الرقابة الداخلية؟					
58. يتم تقييم مخرجات الرقابة الداخلية بشكل دوري في الجهات الحكومية .					
59. يتـــم تقييم الكفاءات الموجودة في الرقابة الداخلية من قبل مدرائهم .					
60. توجد مساءلة قانونية على الرقابة الداخلية في حالة اكتشاف اخطاء او انحرافات بعد تدقيقها .					
61. استجابة الادارة لتقارير نظام الرقابة الداخلية والعمل بها لتصويب الانحرافات .					
62. تعتبر ادارة الرقابة الداخلية هي المسؤولة عن تحقيق متابعة فعالة لما يدور في المؤسسة					
63. قيام الادارة وبمساعدة قسم التدقيق الداخلي بعمل تفتيش في الوقت المناسب في الحالات التي تستدعيها طبيعة بعض الاصول .					

ملحق (2)

بلاغ رسمي رقم (25) لسنة 1992م

انسجاماً مع التـزام الحكومـة أمـام مجلس النواب في ضوء بحث تقارير ديوان المحاسبة عن الأعوام (1987م، 1988م، 1989م، 1990م)، ولاحقاً لبلاغاتي وتعليماتي المتعلقة بمراعاة القوانين والأنظمة المالية المعمول بها .

واستكمالاً للجهـد المبـذول فـي ضـبط مختلـف جوانـب العمليـة الإداريـة وترشيدها بصورة منهجية ضمـن الإطار المحدد في بلاغي رقم (4) لسنة 1992م .

أطلب من الوزارات والدوائر والمؤسسـات العامـة كـل حسـب تخصصـه دراسة قرار مجلس النواب في جلسته المنعقـدة بتاريـخ 1992/8/16م بالموافقـة علـى قـرار اللجنـة الماليـة للمجلـس رقـم (2) والتوصيـات الـواردة فيـه والمتعلقـة بتقاريـر ديـوان المحاسبـة للأعـوام (1987م، 1988م، 1989م، 1990م)، وذلـك بغية وضعها في إطار تنظيمي متكامل واتخـاذ الإجـراءات القانونيـة والإداريـة المناسـبة لمعالجة وتصويب المخالفات المالية والتجـاوزات الإداريـة فـي أجهـزة الدولـة المختلفـة وتلافي تكرارها .

وعلى أن تقوم الأجهزة الحكومية المختصة بصورة محددة بما يلي :-

1) الانتهاء من إنشاء وحدات للرقابة الداخلية ضمن الهياكل التنظيمية للوزارات والدوائر الحكومية والمؤسسات الرسمية العامة التي لا زالت تفتقر إليها في موعد أقصاه شهرين من تاريخه على أن يتم خلال شهر من تاريخه وضع إطار عمل موحد لنشاط تلك الوحدات من قبل لجنة مشكلة من :-

رئيساً	الأمين العام لوزارة المالية
عضواً	المستشار المالي لوزير المالية
عضواً	المستشار المالي لرئيس ديوان المحاسبة
عضواً	المستشار القانوني لديوان الخدمة المدنية

وعلى ديوان المحاسبة متابعة تنفيذ ذلك .

2) تكليف وزارة المالية بوضع مشروع نظام موحد ومتطور لشراء اللوازم للوزارات والدوائر والمؤسسات العامة وتأمينها في الوقت المناسب ولوضع قواعد وأسس إدارة هذه اللوازم والمستودعات بشكل يردف توجهات الحكومة في التطوير والتحديث ورفع كفاءة الجهاز الحكومي، يراعى فيه الطبيعة الخاصة لنشاط المؤسسات الرسمية العامة ذات الاستقلال المالي والإداري، على أن يتم تقديمه لرئاسة الوزراء خلال شهرين من تاريخه .

3) تكليف وزارة المالية بوضع مشروع نظام مالي موحد ومتطور يراعى فيه الطبيعة الخاصة لنشاط المؤسسات الرسمية العامة ذات الاستقلال المالي والإداري .

4) تكليف وزارة المالية بتحديث قانون تحصيل الأموال الأميرية بما يحفظ حقوق الخزينة وييسط إجراءات التحصيل وتكليف وزارة الشؤون البلدية والقروية والبيئة بتحديث قانون البلديات فيما يتصل بتحصيل أموالها وذلك خلال شهرين من تاريخه .

5) تكليف كافة الوزارات والدوائر الحكومية والمؤسسات الرسمية العامة بموافاتي خلال شهرين بحصر كافة الذمم المالية المستحقة لها ووضع الاقتراحات اللازمة لتحصيلها .

6) تكليف لجنة من كلٍ من وزارات الأشغال العامة والإسكان والتطوير الحضري والمالية / الموازنة والطاقة والثروة المعدنية لدراسة أفضل السبل لتحقيق الكفاءة في صيانة السيارات والآليات الحكومية بصورة اقتصادية ومالية وإدارية مناسبة بما في ذلك جدوى إنشاء مؤسسة مستقلة لصيانة هذه السيارات والآليات، وموافاتي بهذه الدراسة خلال شهرين .

7) توخي الدقة التامة في دراسة العطاءات التي تطرحها الأجهزة الحكومية، مواصفاتها الفنية، وكذلك توخي الدقة لدى تقييم العروض المقدمة وعدم إجراء تعديلات أو أوامر تغييرية أو أعمال إضافية على المشاريع ترتب التزامات مالية إضافية على الخزينة إلا في الحالات الاستثنائية وبموافقة رئاسة الوزراء .

8) تكليف ديوان التشريع في رئاسة الوزراء الإسراع في دراسة التشريع المعد والخاص بإنشاء جهاز مركزي للمعلومات تمهيداً لاستكمال الخطوات الدستورية لإقراره .

9) الالتزام الكامل بكافة الأنظمة والتعليمات المالية التي تحكم عمل الأجهزة الرسمية، والتعاون التام مع ديوان المحاسبة في جميع الأمور التي ينظمها قانون الديوان، وفي ضوء ما تقدم، فإني أطلب موافاتي بتقرير شهري من ديوان المحاسبة يتضمن الاستيضاحات التي تجاوزت المدة القانونية في الرد عليها .

10) تكليف ديوان المحاسبة بتقديم دراسة شاملة لمجالات تطوير تشريعاته بما يحقق تحسين أدائه لمواكبة المرحلة المقبلة، وفي الوقت نفسه وعملاً بنص المادة (119) من الدستور اطلب من الديوان أن يتضمن تقريره السنوي إلى مجلس النواب آراءه وملحوظاته بالإضافة إلى بيان المخالفات المرتكبة والمسؤوليات المترتبة عليها فيما يتصل بإيرادات الدولة ونفقاتها وطرق صرفها

1992/9/1م

رئيس الوزراء

نسخة / معالي وزير المالية .

نسخة / عطوفة رئيس ديوان المحاسبة .

ملحق(3)

بلاغ رسمي رقم (31) لسنة 1992

لاحقا لبلاغي رقم (25) لسنة 1992 تاريخ 1992/9/1 بشأن ضبط مختلف جوانب العملية الإدارية والمالية .

وتنفيذا لما جاء في البند (1) من ذلك البلاغ بتكليف لجنة مختصة لوضع إطار موحد لمهام وحدات الرقابة الداخلية التي استوجب البلاغ إستكمال إنشائها ضمن الهياكل التنظمية للوزارات والدوائر الحكومية والمؤسسات العامة الرسمية خلال فترة أقصاها شهرين من تاريخ صدوره .

وبناء على ما أوصت به اللجنة ، فقد قررت إعتماد الأسس الوارد في توصياتها المرفقة مع هذا البلاغ لتكون إطارا موحدا لعمل هذه الوحدات راجيا من جميع الوزراء ورؤساء الدوائر لحكومية والمؤسسات الرسمية إتخاذ الإجراءات اللازمة لوضعها موقع التنفيذ المستعجل وإصدار التعلميات الضرورية لهذه الغاية لضمان تحقيقها للغايات المتوخاة من وضعها لتحسين مستوى الخدمة العامة وإحكام الرقابة على إستخدام المال العام وتفعيل أنظمة الضبط الداخلي .

رئيس الوزراء

الإطار العام للرقابة الداخلية
في الوزارات والدوائر الحكومية
والمؤسسات الرسمية العامة

نتيجة للتوسع في حجم الإنفاق الحكومي ومراعاة للإهتمامات الحديثة في مجالات الرقابة والتقييم والمساءلة وإنسجاما مع توجهات الحكومية في تطوير الأداء في القطاع العام وتحسين مستوى الخدمة العامة وإحكام الرقابة على إستخدامات المال العام وتفعيل أنظمة الضبط الداخلي ولغايات تسهيل مهمة الرقابة الخارجية من وزراة المالية وديوان المحاسبة وديوان الرقابة والتفتيش الإداري ومكاتب التدقيق الخاصة ، فقد تبنت الحكومة فكرة إنشاء وحدات للرقابة الداخلية في الوزارات والدوائر والمؤسسات العامة وذلك من اجل خدمة الإدارة العليا في كل منها في مجال الرقابة على المال العام وضمان الإلتزام بمستويات الأداء المخططة لإنجاز الأهداف المرسومة وذلك ضمن الإطار العام التالي :-

أولآ :- وحدة الرقابة الداخلية

أ. الهدف العام

تهدف وظيفة الرقابة الداخلية الى مساعدة الإدارة العليا في الوزارات والدوائر الحكومية والمؤسسات الرسمية العامة الى التأكد من أن الأهداف المحددة قد تم إنجازها وفق الخطط

والسياسات المرسومة وتزويدها بالمعلومات والبيانات كما يجري على أرض الواقع لغايات إحكام الرقابة والتنظيم والمساءلة .

ب. نطاق العمل ومجالاته

يمتد نطاق عمل وحدة الرقابة الداخلية ليشمل التدقيق والرقابة المالية والإدارية السابقة و/ أو اللاحقة والشاملة أو الجزئية في المجالات التالية :-

1. الموارد وإستخداماتها .
2. عناصر الإنتاج البشرية والمادية الموظفة و المستخدمة والمخزنة .
3. الأداء وإجراءات العمل .
4. القوانين والأنظمة والتعليمات والقرارات .
5. السجلات والمستندات والوثائق والملفات .
6. أعمال اللجان .

ج. المهام والمسؤوليات

1. الفحص والتحقق والتقييم لكافة أوجه النشاط المتعلقة بسلامة وصحة المعاملات والتصرفات المالية أو إجراءات العمل أو عناصر الإنتاج البشرية والمادية .
2. التحقق والتأكد من أن الموارد قد تم تحصيلها في مواعيدها وتوثيقها بالسجلات حسب الأصول وإستخدامها في الأوجه المخطط لها .
3. الفحص والتحقق من الإلتزام بالخطط ومستويات الأداء والأهداف المرسومة .
4. التحقق والتأكد من أن الأصول والممتلكات وعناصر الإنتاج المختلفة قد تم إمتلاكها أو شراؤها أوإنشاؤها أو توظيفها أو إستخدامها أو الإنتفاع بها وفق المواصفات والمعايير والخطط الموضوعة والمعتمدة لها .
5. التحقق والتأكد من توفير كافة الوسائل الممكنة لسلامة عناصر الإنتاج الموظفة وصيانتها وحمايتها والمحافظة عليها .
6. التحقق والتأكد من أن إستخدام عناصر الإنتاج وإجراءات العمل قد تمت وفق التشريعات المعمول بها .
7. التحقق والتأكد من صحة وأصولية السجلات والمستندات والوثائق والملفات .
8. تقييم الأداء في كافة مجالات العمل .

9. المشاركة في أعمال اللجان بتكليف من اللجنة التي ترتبط بها الوحدة .
10. الإستفسار والسؤال والحصول على البيانات والمعلومات وذلك في نطاق المهام المناطة بالوحدة .
11. التوصية بإلغاء أو تعديل كل ما يعيق أو يحول دون الأداء الفعال والرقابة الفعالة .
12. تقييم القرارات الإدارية بالتأكد من إنسجامها مع التشريعات المعمول بها .

د. الموقع في الهيكل التنظيمي

يتوجب أن يكون لوحدة الرقابة الداخلية مستوى إداري مماثل للوحدات والتقسيمات الإدارية الرئيسية في الوزارة أو الدائرة أو المؤسسة الرسمية العامة ولرئيسها أو مديرها نفس المستوى الإداري لرؤساء أو مدراء الوحدات الرئيسية في كل منها .
على أن يرتبط مباشرة بالوزير إذا كانت الوحدة تابعة لوزارة أو دائرة حكومية وبالمدير العام إذا كانت تابعة لمؤسسة رسمية عامة .

* ويشترط أن يوفر هذا الموقع لوحدة الرقابة الداخلية الأمور التالية :-

1. الإستقلال التام عن تأثيرات خطوط السلطة لكافة المستويات الإدارية الأخرى .
2. الدعم الإداري والدائم والمستمر من المسؤول الأعلى في الوزارة والدائرة الحكومية أو المؤسسة الرسمية العامة والتعاون الإيجابي مع كافة المستويات الإدارية الأخرى .
3. ضمان تنفيذ التوصيات والإجراءات التصحيحية المقدمة أو المقترحة من قبلها .
4. تقديم التقارير مباشرة الى الوزير ونسخة منها الى الأمين العام أو المدير العام المرتبطة به إذا كانت الوحدة تابعة لمؤسسة رسمية عامة .

ه . الهيكل التنظيمي للوحدة

تحدد التقسيمات الإدارية في الهيكل التنظيمي لوحدة الرقابة الداخلية على النحو التالي :-

1. وحدة الرقابات الداخلية :- ويرأسها مدير يرتبط بالوزير أو مدير عام المؤسسة الرسمية العامة .
2. قسم التدقيق والرقابة المالية :- ويرأسه رئيس قسم يرتبط بالمدير .
3. قسم التدقيق والرقابة الإدارية :- ويرأسه رئيس قسم يرتبط بالمدير .

و. العاملون في وحدة الرقابة الداخلية

يحدد عدد العاملين في وحدة الرقابة الداخلية ونوع مؤهلاتهم العلمية ومدة خبراتهم في ضوء نشاط وأهداف الوزارة أو الدائرة أو المؤسسة الرسمية العامة على النحو التالي :-

1. مدير وحدة الرقابة الداخلية :-

المؤهل العلمي :- الدرجة الجامعية الأولى في المحاسبة كحد أدنى .

مدة الخبرة :- خمس سنوات على الأقل في مجال إختصاصه .

2. رئيس قسم التدقيق والرقابة المالية :-

المؤهل العلمي :- الدرجة الجامعية الأولى في المحاسبة كحد أدنى .

مدة الخبرة :- سنتين على الأقل في مجال إختصاصه .

3. رئيس قسم التدقيق والرقابة الإدارية :-

المؤهل العلمي :- الدرجة الجامعية الأولى في ا لحقوق أو التجارة أو العلوم الإدارية كحد أدنى أو أي مؤهل جامعي له علاقة بنشاط الوحدة الإدارية .

مدة الخبرة :- سنتين على الأقل في مجال إختصاصه .

4. العاملون في قسم التدقيق والرقابة المالية :-

العدد :- يحدد عدد العاملين في هذا القسم في ضوء طبيعة حجم العمل في كل وزارة أو دائرة أو مؤسسة رسمية عامة على حدة .

المؤهل العلمي :- الدرجة الجامعية الأولى في المحاسبة كحد أدنى .

مدة الخبرة :- يشمل من لديه خبرة في مجال إختصاصه .

5. العاملون في قسم التدقيق والرقابة الإدارية :-

العدد :- يحدد عدد العاملين في هذا القسم في ضوء حجم ونوع العمل والنشاط في كل وزارة أو دائرة أو مؤسسة رسمية عامة على حدة.

المؤهل العلمي :- مؤهلات علمية مختلفة يتوقف نوع التخصص فيها على طبيعة ونوع العمل والنشاط في الوزارة أو المؤسسة الرسمية العامة وعناصر الإنتاج الموظفة فيها .

مدة الخبرة :- يفضل من له خبرة في مجال إختصاصه .

6. مراعاة لطبيعة وحجم العمل في بعض الوزارات والدوائر الحكومية والمؤسسات الرسمية العامة فإنه يمكن الإكتفاء بشخص واحد أو أكثر للقيام بكافة أعمال الرقابة الداخلية .

ثانيا :- وحدة التدقيق والرقابة المالية :-

أ. الهدف

التأكد من دقة البيانات المحاسبية وسلامتها والتأكد من المحافظة على أصول الوحدة الإدارية

ب. المهام والمسؤوليات

1. التأكد من صحة وسلامة تطبيق التشريعات المالية المعمول بهـا والسياسـات الماليـة وتعليمات الضبط الداخلي التي تحكم إجراءات العمل .
2. الفحص والتحقق من الصحة الحسابية للمعاملات والمستندات المالية والوثائق المعـززة لها والمتعلقة بالإيرادات والنفقات ومن صحة التوجيه المحاسبي لها وصـحة تسـجيلها وترحيلها وترصيدها وتبويبها وفق الأصول والمبادئ المحاسبية الحكومية أو التجاريـة المتعارف عليها ووفق التشريعات المعمول بها .
3. التأكد من أن القوائم المالية تم تبويبها حسب الأصول وأن البيانات الواردة بها صحيحة .
4. التأكد من أن الموارد وأوجه إستخدامها قد تمت وفق الأهداف والخطط المالية المرسومة وأن الإنحرافات قد تم إبرازها وتبريرها أو تصويبها .
5. التأكد من صحة تحليل النتائج المالية .
6. التأكد من حسن إستخدام وحفظ السجلات والوثائق المالية حسب الأصول .
7. الفحص والتحقق من مطابقة بيانات سجلات الموجودات على الواقع من خـلال الجـرد المفاجئ للجوانب المتعلقة بها .
8. إبداء الرأي في أي موضوع ذي صبغة أو إنعكاسات مالية بناء على طلب الـوزارة أو الدائرة أو المؤسسة الرسمية العامة التي ترتبط بها وحدة الرقابة الداخلية .

ثالثا :- وحدة التدقيق والرقابة الإدارية :-

أ. الهدف

التحقق من فاعلية وكفاءة الأداء الإداري والفني والتحقق من أن إجراءات العمل وإسـتخدام عناصر الإنتاج البشرية والمادية قد تمت وفق الخطط ومستويات الأداء والأهداف المرسومة ووفق التشريعات المعمول بها .

ب. المهام والمسؤوليات :-

1. الفحص والتحقق من سلامة أساليب الأداء وإجراءات العمل والتوصية بإلغاء أو تعديل كل ما يعيق الأداء الفعال أو الرقابة الفعالة .

2. الفحص والتحقق من حسن إستخدام وتفعيل عناصر الإنتاج البشرية والعادية وسـلامة وسائل حمايتها وصيانتها وتنميتها والمحافظة عليها .

3. تقييم نتائج الإنحراف عن مستويات الأداء والخطط والسياسات المرسومة .

4. تشخيص المشاكل القائمة وتقديم التوصيات بالإجراءات التصحيحية والحلول المقترحة .
5. إبداء الرأي في أي موضوع ذي طبيعة إدارية أو فنية بناء على طلب السلطة العليا في الوزارة أو الدائرة أو المؤسسة الرسمية العامة التي ترتبط بها وحدة الرقابة الداخلية .

رابعا :- مدير وحدة الرقابة الداخلية :-

أ. المهام والمسؤوليات :-

1. الإشراف على سلامة إنجاز كافة المهام المناطة بنشاط وحدة الرقابة الداخلية وفحصها والتحقق منها .
2. الفحص والتحقق والإطلاع والتقييم والتوصية حول أداء كافة الأنشطة لوحدة الرقابة الداخلية وفق الخطط ومستويات الأداء والأهداف المرسومة ووفق التشريعات المعمول بها .

ب. الصلاحيات :-

لمدير وحدة الرقابة الداخلية الصلاحية الكاملة في الإشراف والفحص والتحقق والإطلاع والتقييم والتوصية في مجال كافة الأعمال التي تدخل في نطاق مهامة ومسؤلياته .

خامسا :- رئيس قسم التدقيق والرقابة المالية أو الإدارية :-

أ. المهام والمسؤوليات

بموجب الخطوط العريضة والسياسات العامة التي يضعها مدير وحدة الرقابة الداخلية يتولى رئيس قسم التدقيق والرقابة المالية أو الإدارية المهام والمسؤوليات التالية :-

1. الإشراف على نشاط القسم والموظفين معه وتدريبهم وتنمية مهاراتهم .
2. تنفيذ الخطط والسياسات المرسومة من قبل مدير وحدة الرقابة الداخلية .
3. وضع الخطط وبرامج العمل للموظفين التابعين له لإنجاز المهام الموكلة لهم .
4. تحديد أسلوب وإجراءات التدقيق ونوع المعلومات المطلوبة .
5. الفحص والتحقق من أن الأنشطة والأعمال المناطة به وفق الخطط ومستويات الأداء المحددة ووفق التشريعات المعمول بها .
6. تحليل الوضع وتقييم النتائج في نطاق المجالات الموكولة له .
7. متابعة قيام الوحدات الإدارية الأخرى بالإجراءات التصحيحية الواردة بتقارير التدقيق .
8. تقديم التقارير مباشرة إلى مدير وحدة الرقابة الداخلية .

ب. الصلاحيات

لرئيس قسم التدقيق والرقابة المالية أو الإدارية الصلاحية الكاملة في الإشراف والفحص والتحقق والإطلاع والمتابعة والتقييم والتوصية في مجال كافة الأعمال التي تدخل في نطاق مهامه ومسؤولياته .

سادسا :- الإجراءات الواجب إتخاذها من قبل الدوائر المعنية :-

لغايات المرونة في العمل ومراعاة للظروف والطبيعة الخاصة لبعض الأنشطة في الوزارات والدوائر الحكومية والمؤسسات الرسمية العامة ، وضمانا لفاعلية وسلامة اداء وحدات الرقابة الداخلية فيها فإنها مطالبة بالقيام بما يلي :-

1. وضع تعليمات تنظيمية للإجراءات التفصيلية لأداء الأنشطة المتعلقة بوظيفة الرقابة الداخلية على أن يراعى في ذلك ضمان إنسجام التعليمات مع الخطوط العريضة لوظيفة الرقابة الداخلية ، أما الوزارات والمؤسسات الرسمية العامة التي تتضمن هياكلها التنظيمية وحدات إدارية للرقابة الداخلية ومارست هذا النشاط قبل صدور بلاغ رئاسة الوزراء بهذا الشأن ، فإنها مطالبة بتعديل التعليمات المعمول بها لديها أو إستبدالها بغيرها لتتلائم مع الخطوط العريضة لوظيفة الرقابة الداخلية وعلى أن تقوم الدوائر المعنية بتزويد وزارة المالية وديوان المحاسبة بنسخة من تلك التعليمات .
2. تعديل إجراءات العمل وإعادة تصويب المعلومات بما يضمن إظهار الحقائق لتمكين وحدات الرقابة من الوصول إلى درجة من التأكد المعقول لأداء مهامها.
3. توثيق المعلومات والقرارات والإجراءات لتسهيل عملية التدقيق وتحقيق العدالة في المساءلة .
4. وضع وصف وظيفي مكتوب لمسميات الوظائف في الهياكل التنظيمية للدوائر لمعنية وتحديد المهام المناطة بكل وظيفة فيها وذلك لضمان تحديد المسؤولية .
5. وضع تعليمات تنظيمية لإجراءات أداء مل مهمة من المهام المناطة بأي وحدة إدارية .
6. وضع خطط لمستويات الأداء حيثما أمكن ذلك لغايات تمكين وحدات الرقابة الداخلية من تقييم الأداء في كافة مجالات العمل .
7. تبني المسؤول الأعلى في كل وزارة أو مؤسسة رسمية عامة فكرة التعزيز الدائم لوحدة الرقابة الداخلية التابعة له ، وإبعاد تأشيرات خطوط السلطة الأخرى

عنها ، وحث كافة المستويات الإدارية والعاملين فيها على دعمهـــا والتعـــاون والتعامل معها بإيجابية .

8. إعادة تطوير المستندات والنماذج والسجلات المستخدمة لـــديها بالتنســـيق مـــع وزارة المالية فيما يتعلق بالمستندات التي يقع تنظيمها ضمن مسؤوليتها .
9. إعادة النظر في الدورة المستندية لتوفير صمامات أمان إضافية والعمـــل علـــى إعداد خرائط لإجراءات إنجاز المهام للتعرف على مكامن الضعف والمخـــاطرة في أنظمة الضبط الداخلي .

ملحق رقم (4)

اسماء المحكمين لاستبانة الدراسة .

الرقم	الاسم	مكان العمل

.1	الأستاذ الدكتور احمد ظاهر	الجامعة الأردنية
.2	الأستاذ الدكتورمحمد ابو نصار	الجامعة الأردنية
.3	الدكتور حسام خداش	الجامعة الهاشمية
.4	الدكتور مضر عبداللطيف	جامعة الشرق الأوسط
.5	الدكتور مهند عتمه	الجامعة الألمانية
.6	السيد محمود الطعاني	ديوان المحاسبة
.7	السيد احمد الطراونه	ديوان المحاسبة
.8	السيد فايز ابودرويش	ديوان المحاسبة
.9	الدكتور احمد الكساسبه	وزارة المالية
.10	السيد هشام البيطار	وزارة التربية والتعليم

Effectiveness of the internal control systems in the Jordanian Governmental units from the viewpoint of governmental monitoring bodies and the internal control units

Prepared by:
Mohamed Ali Alawaida

Supervisor:
Prof. Dr. Mahmoud Al-Khalayleh

Abstract

This study aims to identify the effectiveness of the internal control systems in the Jordanian Governmental units from the viewpoint of governmental monitoring bodies and the internal control units through the application of international auditing standard no. (315) which contains the control environment, risk identification, and control activities, information and connection, monitoring, and the effect of these components on the effectiveness of the internal control systems.

To achieve the objectives of the study, a questionnaire was designed. (220) questionnaires were distributed to the external control, (169) were received, representing (77%) of the distributed ones. (162) questionnaires have been analyzed , Another (240) questionnaires were distributed to the internal control,(179) were received, representing (73%) of the distributed ones, . (174) questionnaires have been analyzed, using the Statistic Techniques, T-test and Cronbach Alpha.

The findings of the study showed the effect of the components of the internal control system in accordance to the international standard no. (315) which includes the control environment, risk identification, control activities, information and connection, and monitoring the effectiveness of internal control systems, the findings also showed that the elements of these components are vital in the control system, and it has an impact with different degrees on the effectiveness of internal control.

The study concluded a series of recommendations including: applying the international auditing standard no. (315) of the internal control systems in the Ministry and Government departments, restructuring of the internal control units according to the Prime Minister announcements number (25 and 31) 1992, amending legislations which govern the internal control units, setting a standard for the internal control in a partnership with government internal control systems personnel, and developing new sections in the internal control units concern with checking computer systems.